UNIVERSITATEA TEHNICĂ “GHEORGHE ASACHI” DIN IAŞI

APLICAREA STANDARDELOR INTERNAŢIONALE DE CONTABILITATE ÎN ROMÂNIA

STUDII DE CAZ

Asist. Dr. SÎRBU FLORENTINA

CUPRINS

1 Etapele aplicării standardelor internaţionale de contabilitate în România 3

1.1 Primul an de aplicare a IAS 3

1.1.1 Transpunerea soldurilor conturilor din balanţa de verificare 4

1.1.2 Ajustări generate de aplicarea pentru prima dată a IAS 6

1.2 Aplicarea efectivă a standardelor internaţionale de contabilitate. Studii comparative 14

1.2.1 Politici privind imobilizările corporale 14

1.2.2 Politici privind imobilizările necorporale 37

1.2.3 Politici şi opţiuni contabile privind stocurile 47

1.2.4 Aplicarea IAS 29 în România 65

1.2.5 Retratarea capitalurilor proprii 73

1.2.6 Retratare subvenţii 78

1.2.7 Retratarea activelor imobilizate necorporale 79

1.2.8 Retratarea activelor imobilizate corporale 82

1.3 Concluzii privind aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate în România 99

2 Aplicarea directivelor europene în contabilitatea românească 103

1 Etapele aplicării standardelor internaţionale de contabilitate în România

1.1 Primul an de aplicare a IAS

În primul an de aplicare a IAS (anul 2000, deoarece firma a fost cuprinsă în lista – anexă a OMFP 94/20001) situaţiile financiare s-au întocmit conform Regulamentului Legii Contabilităţii nr. 82/1991, aprobat prin HG 704/1993 şi s-au depus la Organele Teritoriale ale Ministerului Finanţelor (vezi anexa nr. 1). Până la 30 septembrie 2001 societatea a întocmit situaţii financiare pentru anul 2000 retratate, în conformitate cu cerinţele IAS (vezi anexa nr. 2). Aceste situaţii au prezentat doar soldurile finale ale primei perioade de aplicare, retratate în conformitate cu IAS. Menţionăm că societatea a optat oficial pentru neaplicarea IAS 29 „Prezentarea conturilor în economiile inflaţioniste". Dar pentru necesităţile proprii au fost întocmite şi o serie de situaţii financiare retratate prin aplicarea IAS 29.

Într-o primă etapă, plecând de la balanţa de verificare a anului 2000, colectivul de specialişti ai societăţii a efectuat operaţiunea de transpunere în noile conturi stabilite prin noul plan de conturi din OMFP 94/2001, obţinându-se astfel o nouă balanţă de verificare (vezi coloana Sold iniţial din anexa nr. 3). După operaţiunea de transpunere a urmat o a doua etapă, în care s-au efectuat o serie de înregistrări contabile specifice primului an de aplicare a IAS (retratare), cu scopul de a se ajusta o serie de structuri bilanţiere din situaţiile financiare încheiate conform HG 704/1993, obţinându-se o nouă balanţă de verificare retratată (vezi coloana Sold final din anexa nr. 3).

În acest mod au fost obţinute prin retratare situaţii financiare compuse din:

- *bilanţ pe anul 2000 retratat* cu o singură coloană;
- *cont de profit şi pierdere nemodificat* (deoarece toate corecţiile privind cheltuielile şi veniturile anului 2000 s-au făcut prin contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29");
- *situaţia fluxurilor de trezorerie;*
- *situaţia modificărilor capitalului propriu;*

- *politici contabile şi note explicati*ve.

1.1.1 Transpunerea soldurilor conturilor din balanţa de verificare

1) La *clasa 1 „Conturi de capitaluri*" în balanţa de verificare de la 31.12.2000 se regăseau cu solduri finale următoarele conturi, care au fost transpuse în noul plan de conturi:

Contul 118 "Alte fonduri" şi implicit analitice sale au fost eliminate din noul plan de conturi:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Soldul contului 118.01 "Alte fonduri. Mijloace fixe Profit" a fost preluat de contul 1068.02"Alte rezerve" cf OMFP 94/2001"	118.01 = 1068.04	512279178
Soldul contului 118.02 "Alocaţii buget pentru cheltuieli de capital" a fost preluat de contul 131.02 „Valoarea subvenţiilor pentru investiţii. Buget"	118.02 = 131.02	354627
Soldul contului 118.03 "Alte fonduri cf O 92/1997 Investiţii directe" a fost preluat de contul 1068.03"Alte rezerve"	118.03 = 1068.03	82506
Soldul contului 118.04 "Alte fonduri necuprinse în capitalul social HG 500/1994" a fost preluat de contul 1068.04"Alte rezerve" prin articolul contabil	118.04 = 1068.04	6
Soldul contului 118.05 "Alte fonduri cf OG 217/1999" a fost preluat de contul 1068.04"Alte rezerve"	118.05 = 1068.04	2092449
Soldul contului 1068"Alte rezerve" a fost preluat de contul 1068.01"Alte rezerve"	1068 = 1068.01	56382939
Soldul contului 105 "Diferenţe din reevaluare" a fost preluat de contul 1058 "Diferenţe din reevaluare"	105 = 1058	285444454
Soldul contului 112 "Fond de participare a salariaţilor la profit" a fost preluat de contul 424 "Participarea salariaţilor la profit"	112 = 424	47287079

2) La *clasa 2 „Conturi de imobilizări*" s-a făcut conversia conturilor de imobilizări corporale şi amortizarea acestora conform noului plan de conturi.

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Soldul contului 2122 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru" a fost preluat de contul 2131 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru" cf OMFP 94/2001"	2131 = 2122	65429917
Conversia 2122.1"Diferenţe din reeval echip tehnol cf. HG 403/2000" în 2131"Diferenţe din reeval echip tehnol cf. HG 403/2000".1	2131.1 = 2122.1	185756366
Soldul contului 2123 „Aparate de masură, control şi reglare" a fost preluat de contul 2132 „Aparate, instalaţii de măsură, control şi reglare".	2132 = 2123	6586314
Conversia 2123.1"Diferenţe din reeval aparate, instalaţii de măsură, control" ,cf. HG 403/2000" în 2132.1"Diferenţe din reeval aparate, instalaţii de măsură, control"	2132.1 = 2123.1	15396817
Soldul contului 2124 „Mijloace de transport" a fost preluat de contul 2133 „Mijloace de transport"	2133 = 2124	3900549
Conversia 2124.1 „Diferenţe din reeval mijloace de transport, cf. HG 403/2000" în 2133.1"Diferenţe din reeval mijloace de transport cf. HG 403/2000"	2133.1 = 2124.1	9949874337
Soldul contului 2126 „Mobilier, aparatură birotică, echipam de protecţie şi alte active" a fost preluat de contul 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipam de protecţie şi alte active"	214 = 2126	5957453
Conversia 2126.1 „Diferenţe din reeval mobilier, aparatură birotică, cf. HG 403/2000" în 214.1 „Diferenţe din reeval mobilier, aparatură birotică, cf. HG 403/2000"	214 .1= 2126.1	12894229
Soldul contului 2811 „Amortizarea construcţiilor" a fost preluat de contul 2812 „Amortizarea construcţiilor	2811 = 2812	21491985
Conversia 2811.1 „Diferenţe de amort clădiri cf. HG 403/200" în 2812.1 „Diferenţe de amort construcţii cf. HG 403/200"	2811.1 = 2812.1	26094348
Soldul contului 2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice" a fost preluat de contul 2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	2812 = 2813	26731123
Conversia 2812.1 „Diferenţe de amort echipamentelor tehnologice cf. HG 403/200" în 2813.1 „Diferenţe de amort instalaţiilor, mijloacelor de transport, cf. HG 403/200"	2812.1= 2813.1	95733104
Soldul contului 2814 „Amortizarea mijloacelor de transport" a fost preluat de contul 2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	2814 = 2813	1619728
Conversia 2814.1 „Diferenţe de amort mijloace de transport cf. HG 403/200" în 2813.1 „Diferenţe de amort instalaţiilor, mijloacelor de transport, cf. HG 403/200"	2814.1 = 2813.1	7890025
Soldul contului 2816 „Amortizarea mobilier, aparat birotica şi alte imob corp" a fost preluat de contul 2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale"	2816 = 2814	2634721
Conversia 2816.1 „Diferenţe de amort, aparat birotica cf. HG 403/200" în 2813.1 „Diferenţe de amort alte imobilizări corporale, cf. HG 403/200"	2816.1 = 2814.1	6666634

3) La clasa 3 „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie" s-a făcut conversia conturilor de stocuri conform noului plan de **conturi:**

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Conversia 300 „Materii prime" în 301 „Materii prime"	301 = 300	43482358
Conversia 3011 „Materiale auxiliare" în 3021 „Materii auxiliare"	3021 = 3011	7512884
Conversia 3012 „Combustibili" în 3022 „Combustibili"	3022 = 3012	196248
Conversia 3014 „Piese de schimb" în 3024 „Piese de schimb"	3024 = 3014	1395025
Conversia 3018 „Materiale consumabile - cantină" în 3028 „Materiale consumabile - cantină"	3028 = 3018	33
Conversia 3211 „Obiecte de inventar în magazie" în 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"	303 = 3211	100661

1.1.2 Ajustări generate de aplicarea pentru prima dată a IAS

La aplicarea IAS –urilor pentru prima dată, s-au avut în vedere, în special, prevederile IAS 8 „Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile" şi Interpretarea SIC 8 „Prima aplicare a IAS ca baze ale contabilităţii".

La prima aplicare a standardelor, acestea ar trebui aplicate retrospectiv, cu excepţia situaţiilor în care standardele şi interpretările cer sau permit un tratament tranzitoriu diferit, sau valoarea ajustărilor aferente perioadelor anterioare nu poate fi determinată în mod rezonabil.

Orice ajustare rezultată din trecerea la IAS ar trebui tratată ca o ajustare la soldul de deschidere al rezultatului reportat al perioadei pentru care se prezintă aceste informaţii[1].

Deşi **IAS 8** prevede două tipuri de tratamente contabile, în cazul modificărilor politicilor contabile s-a folosit tratamentul de bază: „o modificare a politicii contabile trebuie aplicată retrospectiv pentru obţinerea comparabilităţii, cu excepţia cazului în care valoarea oricărei ajustări aferente perioadelor anterioare nu poate fi determinată în mod rezonabil[2]. Orice ajustare a fost reflectată ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat. **Pentru evidenţierea acestor operaţiuni rezultate din ajustări în OMFP 94/ 2001 a fost prevăzut contul *1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai puţin IAS 29*".**

În acest sens s-au făcut următoarele ajustări:

[1] *** Ministerul Finanţelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, Partea I, Editura Economică, Bucureşti, 2001, p. 253.
[2] Ibidem, p. 253.

Eliminarea cheltuielilor de cercetare imobilizate şi a amortizării aferente

Conform prevederilor Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991, aprobat prin HG 704/1993, societăţile înregistrează în categoria imobilizărilor necorporale cheltuielile de cercetare-dezvoltare, care sunt definite ca fiind cheltuieli ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate, care prezintă garanţia realizării eficienţei scontate prin aplicarea acestora în unitate. Aceste cheltuieli se amortizează pe o perioadă de maxim 5 ani.

Prevederile standardului IAS 38 „Imobilizări necorporale" sunt foarte restrictive, cu privire la recunoaşterea unor astfel de cheltuieli în categoria imobilizărilor necorporale.

Cu ocazia trecerii la aplicarea Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001, s-a analizat fiecare imobilizare necorporală cuprinsă în situaţiile financiare ale anului 2000, depuse la 31 martie 2001 la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, în vederea stabilirii conformităţii cu prevederile cuprinse în noile reglementări contabile.

Deoarece în gestiunea societăţii se regăseau la 31.12.2000 „Cheltuieli de cercetare" imobilizate în valoare de 1015900 mii lei (cost), acestea au fost eliminate din activ deoarece nu îndeplineau criteriul de recunoaştere, conform OMFP 94/2001. Conform IAS 38 „Imobilizări necorporale", o imobilizare va fi recunoscută dacă:

- Este probabil ca beneficiile economice viitoare atribuibile imobilizării să revină entităţii;
- Costul unei imobilizări poate fi evaluat credibil.

În plus, o imobilizare necorporală trebuie să fie identificabilă („*separabilă* - poate fi separată sau divizată de entitate şi vândută, transferată, închiriată sau schimbată şi *decurge din drepturi contractuale sau de altă* ***natură*** *legală*[3]

Deoarece cercetarea este o activitate al cărei scop este câştigarea de noi cunoştinţe (tehnice sau ştiinţifice), se consideră că posibilităţile de obţinere de beneficii economice viitoare sunt greu de prevăzut. În plus, IAS 38 precizează că nici o imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu va fi recunoscută[4]. Acestea sunt recunoscute drept costuri atunci când sunt generate.

[3] *** IAS 38, par. 12, *IFRS 2005*, Editura CECCAR, p. 1677.
[4] Ibidem, p. 1685.

Până la 31.12.2000 amortizarea cumulată înregistrată la „cheltuielilor de dezvoltare" era de 366.113 mii lei, valoarea netă contabilă a acestor cheltuieli de cercetare fiind de 648.887 mii lei. S-a procedat la eliminarea acestora.

Conform IAS 12 „Impozitul pe profit", diferenţele constatate între valoarea contabilă a acestor imobilizări necorporale şi valoarea acestora recunoscută din punct de vedere fiscal au implicaţii asupra impozitelor pe profit curente şi amânate.

Din punct de vedere fiscal, la sfârşitul anului 2000 exista următoarea situaţie în firmă:

- valoarea netă contabilă (VNC) a **cheltuielilor de cercetare = 0** (pentru că acestea nu îndeplinesc condiţiile de recunoaştere ca activ);
- **baza fiscală a cheltuielilor de cercetare = 1015900 – 366113 = 648884.**

Deoarece baza fiscală este mai mare decât VNC rezultă diferenţe temporare deductibile (DTD) de 648.884 şi o creanţă privind impozitul amânat de 162.447 (25%* 648.884).

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Eliminare cheltuieli de cercetare capitalizate	1172 = 203	1015900
Eliminare amortizări aferente cheltuielilor de cercetare capitalizate	2803 = 1172	366113
Impozit amânat - corectarea impozitului pe profit (25%*648884)	4412 = 1174	162447

Diminuarea costurilor produselor finite cu valorile aferente costurilor de administraţie şi de distribuţie

Cu ocazia analizei stocurilor de produse finite s-a constat că în costurile acestora erau incluse şi cheltuieli de administraţie şi cheltuieli de distribuţie.

Conform IAS 2 „Stocuri" „Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei si prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi locul în care se găsesc în prezent"[5]. Costul de prelucrare a stocurilor include costurile direct aferente unităţilor produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ şi alocarea sistematică a regiei de producţie fixă şi variabilă, generată de transformarea materialelor în produse finite. Tot în IAS 2, par. 15 se precizează că următoarele costuri nu se includ în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei:

[5] ***IAS 2, par. 10, *IFRS 2005*, Editura CECCAR, p. 700.

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
- regii generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul în care se găsesc în prezent
- costuri de desfacere.

Din acest motiv, cheltuielile de administraţie şi cheltuielile de distribuţie incluse în costul produselor finite au fost eliminate.

Din punct de vedere fiscal, la sfârşitul anului 2000 aveam următoarea situaţie:

- valoarea netă contabilă a **cheltuielilor de administraţie şi distribuţie = 0** (pentru că acestea nu îndeplinesc condiţiile de recunoaştere ca activ);
- **baza fiscală a cheltuielilor de administraţie şi distribuţie = 13967870**

Deoarece baza fiscală este mai mare decât VNC rezultă diferenţe temporare deductibile de 13.967.870 şi o creanţă privind impozitul amânat de 3.491.968 (25%* 13967870).

Explicaţie	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Eliminare cheltuielile de administraţie şi cheltuielile de distribuţie din costul produselor finite	1172 = 3485	13967870
Impozit amânat - corectarea impozitului pe profit (25%*13967870)	4412 = 1174	3491968

Eliminarea obiectelor de inventar aflate în folosinţă şi amortizarea aferentă

Deoarece conform OMFP 94/2001 obiectele de inventar sunt materiale de natura obiectelor de inventar şi stocurile se trec direct pe cheltuielile perioadei la darea lor în consum, trebuie eliminate obiectele de inventar aflate în folosinţă şi amortizarea aferentă, existentă la sfârşitul anului 2000.

Explicaţie	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Eliminare obiectele de inventar aflate în folosinţă şi amortizarea aferentă, existenta la sfârşitul anului 2000	1172 = 3212 322 = 1172	3114035 3114035

Constituirea de provizioane pentru clienţi incerţi

La 30.12.2000 societatea avea constituite provizioane pentru clienţi incerţi la care societatea obţinuse hotărâre judecătorească în valoare de 670526 mii lei.

Conform IAS 36, par. 9, cu ocazia fiecărei date de raportare, entităţile trebuie să verifice dacă există indicii de depreciere a activelor. Dacă acestea există atunci entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.

Conform OMFP 94/2001, pentru deprecierea reversibilă a activelor se constituie provizioane pentru depreciere, astfel încât aceste active să fie prezentate în situaţiile financiare la valoarea justă.

Provizioanele pentru riscuri si cheltuieli sunt definite de IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente" ca fiind datorii cu exigibilitate sau valoare incertă.

Din punct de vedere contabil pot fi constituite provizioane pentru riscuri si cheltuieli, astfel:

1. Provizioane pentru litigii;
2. Provizioane pentru garanţii de bună execuţie;
3. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale si alte acţiuni similare legate de acestea;
4. Provizioane pentru restructurare;
5. Alte provizioane pentru riscuri si cheltuieli.

Din *punct de vedere fiscal,* provizioanele sunt tratate împreună, de regulă acestea fiind nedeductibile. Cu toate acestea, pentru anumite provizioane, legislaţia fiscală stabileşte condiţii în care acestea pot fi deductibile parţial sau în întregime.

Veniturile din reluarea provizioanelor tratate iniţial ca nedeductibile fiscal sunt venituri neimpozabile. Veniturile din reluarea provizioanelor care au fost iniţial deductibile sunt tratate ca venituri impozabile.

Constituirea şi recunoaşterea celor două categorii de provizioane se efectuează atât la momentul retratării situaţiilor financiare, cât şi în perioada de aplicare efectivă a Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001.

Prin aplicarea IAS s-a constituit un provizion suplimentar pentru clienţii incerţi fără hotărâre judecătorească de 4.788.466 mii lei, care sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Acestea devin deductibile la data hotărârii judecătoreşti privind imposibilitatea recuperării creanţei. Această valoare reprezintă diferenţa dintre valoarea contabilă a creanţelor respective şi valoarea estimată a fi recuperabilă. În acest fel, provizionul pentru clienţi incerţi reprezintă chiar diferenţa temporară deductibilă dintre baza fiscală (costul istoric) şi baza contabilă (cost istoric – provizion pentru depreciere). Aferent provizionului pentru clienţi incerţi se recunoaşte o creanţă privind impozitul amânat, determinată prin aplicarea cotei de impozit (25%) pe profit la DTD

Situaţia impozitului amânat se prezintă astfel:

VNC creanţă = 0

BF = 4.788.466

DTD = 4.788.466

Creanţă totală cu impozitul amânat (25% * DTD) = 1.197.117

Explicaţie	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Se înregistrează constituirea unui provizion pentru clienţi incerţi	1172 =491	4788466
Se înregistrează creanţa privind impozitul amânat	4412 = 1174	1197117

Constituirea de provizioane pentru deprecierea stocurilor

Conform IAS 37, constituirea provizioanelor pentru depreciere se face la data bilanţului, cu respectarea principiului prudenţei, conform căruia activele trebuie evaluate şi prezentate la valori recuperabile. Conform IAS 2 „Stocuri" prezentarea în bilanţ a stocurilor se face la minimum dintre cost şi valoarea realizabilă netă (VRN). Conform IAS 2, VRN este preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi costurile estimate necesare vânzării[6]. Dacă valoarea realizabila netă este mai mică decât costul stocului, se constată o depreciere a valorii acestuia, motiv pentru care la data bilanţului se constituie un provizion de depreciere a stocului.

Astfel la 31.12.2000 s-a constatat o depreciere a stocurilor de materii prime de 2.194.789 (VRN <cost de achiziţie), diferenţa dintre costul de achiziţie şi VRN fiind de 2.194.789. Pentru această diferenţă s-a constituit un provizion pentru deprecierea stocurilor de materii prime. În acest fel, acest provizion reprezintă chiar DTD dintre baza fiscală (costul istoric) şi baza contabilă (cost istoric – provizion pentru depreciere = VRN). Aferent

[6] ***IAS 2, par. 6, *IFRS 2005*, Editura CECCAR, p. 700.

provizionului pentru deprecierea stocurilor de materii prime se recunoaşte o creanţă privind impozitul amânat, determinată prin aplicarea cotei de impozit pe profit la DTD.

VC a stocului de materii prime = costul istoric – depreciere = VRN (x – 2.194.789)

Valoare fiscală a stocului = cost istoric

DTD = 2.194.789

Creanţa privind impozitul amânat (25% DTD) = 548.697

Explicaţie	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Se înregistrează constituirea unui provizion pentru deprecierea stocurilor de materii prime	1172 = 391	2194789
Se înregistrează creanţa privind impozitul amânat	4412 = 1174	548697

Eliminarea diferenţelor de conversie şi a provizioanelor pentru diferenţe de curs valutar

IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente" defineşte provizioanele ca fiind datorii incerte din punct de vedere al exigibilităţii sau valorii. Conform IAS 37, un provizion nu trebuie recunoscut dacă nu sunt îndeplinite, în mod cumulativ, următoarele condiţii:

- o entitate are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment trecut;
- este probabil ca o ieşire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă;
- poate fi realizata o bună estimare a valorii obligaţiei.

În conformitate cu prevederile IAS, soldurile conturilor de diferenţe de conversie activ/pasiv şi soldurile conturilor de provizioane pentru diferenţe de curs trebuie eliminate.

La 31.12.2000, la SC ALFA SA se înregistra următoarea situaţie:

- Soldul contului 476 „Diferenţe de conversie-activ" = 41.614.857 mii lei
- Soldul contului 477 „Diferenţe de conversie-activ" = 353.511 mii lei
- Soldul contului 1514 „Provizioane pentru diferenţe de curs valutar" = 41.261.346 mii lei.

Provizioanele pentru diferenţe de curs valutar, constituite la 31.12.200 conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii 82/1991 aprobat prin HG 704/1993 au fost

eliminate la retratare. Conturile de diferenţe de conversie activ / pasiv se închid prin includerea lor în rezultatul reportat (1172).

Explicaţie	Articol contabil	Sume (mii lei)
Se înregistrează eliminarea provizionului la nivelul pierderii nete pentru diferenţele de curs aferente creanţelor şi datoriilor existente la 31.12.2000	% = 476 1172 1514 477 = 1172	41614857 353511 41261346 353511

Situaţia provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli la 31.21.2000, după retratările anterioare se prezintă ca în tabelul 5.1.

Tabel 1-1 Situaţia provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli la 31.21.2000

Denumire provizion	Sold la 01/01/2000 (mii lei)	Creşteri	Reduceri	Sold la 31/12/2000 (mii lei)
0	1	2	3	4=1+2-3
Prov. pentru pierderi de curs valutar (1514)	5347665	36267193	41614858	0
Prov pentru deprecierea stocurilor de materii prime şi materiale (391)		2194789		2194789
Prov. pentru clienţi incerţi (491)	670526	4788466		5458992
TOTAL				7653781

Reclasificarea mărcilor

Datorită faptului că mărcile erau înregistrate în contul 208 „Alte imobilizări necorporale" şi în OMFP 94/2001 trebuiesc înregistrate în contul 205"Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" acestea au fost reclasificate.

Explicaţie	Articol contabil	Sume (mii lei)
Se înregistrează reclasificarea mărcilor	2051 = 208	89515
Se înregistrează reclasificarea amortizării mărcilor	2808 = 2805	61648

Înregistrarea pierderilor din deprecieri definitive

Conform IAS 36 o pierdere din depreciere trebuie recunoscută de fiecare dată când valoarea recuperabilă a unui activ se situează sub valoarea contabilă.

Datorită aplicării reglementărilor existente în perioadele anterioare, unele active imobilizate nu erau înregistrate în contabilitate la valoarea reală. De aceea a fost necesară

ajustarea valorii contabile a imobilizărilor corporale pe seama rezultatului reportat cu amortizarea aferentă gradului de neutilizare a imobilizărilor corporale, evidenţiat în contul 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe".

Explicaţie	Articol contabil	Sume (mii lei)
Se înregistrează pierderile din deprecierile ireversibile aferente anilor precedenţi, care nu au fost contabilizate pentru mijloacele fixe	1172 = 2812	2595842
Se înregistrează creanţa privind impozitul amânat	4412 = 1174	648961

1.2 Aplicarea efectivă a standardelor internaţionale de contabilitate. Studii comparative

1.2.1 Politici privind imobilizările corporale

Imobilizările corporale, *conform IAS 16,* sunt acele active tangibile care:

- sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de alte bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor, sau pentru a fi utilizate în scopuri administrative;
- pot fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

IAS 16 trebuie aplicat în contabilitatea imobilizărilor corporale, cu excepţia cazului în care un alt IAS prevede sau permite o abordare contabilă diferită. De exemplu:

- pentru imobilizările procurate prin leasing, o entitate va aplica cerinţele **IAS 17** „Leasing".

- pentru investiţii imobiliare, o entitate aplică IAS 16 proprietăţilor construite sau dezvoltate în scopul utilizării viitoare ca investiţii imobiliare. Odată cu finalizarea construcţiei sau dezvoltării, întreprinderea aplică **IAS 40** „Investiţii imobiliare";

- pentru imobilizările clasificate ca deţinute pentru vânzare, se aplică IFRS 5 „Active imobilizate deţinute pentru vânzare şi activităţi întrerupte";

- pentru activele biologice aferente activităţii agricole, se aplică IAS 41 „Agricultura"

Aspectele principale urmărite de IAS 16"Imobilizări corporale" sunt:

- recunoaşterea imobilizărilor corporale;

- evaluarea la recunoaştere şi după recunoaştere a imobilizărilor corporale;
- amortizarea imobilizărilor corporale;
- derecunoaşterea imobilizărilor corporale;
- modificarea valorii activului în funcţie de evenimente ulterioare (reparaţii, înlocuiri de elemente, reevaluare, schimb de active, etc.);

Recunoaşterea imobilizărilor corporale

Conform IAS, costul unei imobilizări corporale este recunoscut şi inclus în situaţiile financiare, dacă îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

- este posibilă generarea către entitate de beneficii economice viitoare aferente activului;
- costul activelor poate fi evaluat în mod credibil.

Primul criteriu este satisfăcut atunci când o firmă stabileşte cu suficientă certitudine obţinerea de avantaje economice viitoare (obţinerea de venituri, reducerea de cheltuieli, avantaje economice, sociale etc.) ca urmare a deţinerii unui bun. Acest criteriu este asigurat, dacă firma preia atât beneficiile cât şi riscurile aferente activului, ceea ce presupune finalizarea unei tranzacţii (achiziţie de bunuri) sau încheierea unui proces de producţie (producţia de imobilizări).

Al doilea criteriu este, de obicei, satisfăcut, deoarece în momentul achiziţiei / producţiei unei imobilizări corporale costul poate fi identificat în mod cert.

De asemenea standardul precizează[7]:

- dacă părţile componente ale unui activ au durate de viaţă utile diferite sau aduc beneficii întreprinderii într-un mod diferit, acestea se contabilizează separat, utilizându-se rate şi metode de amortizare diferite;

- piesele de schimb şi echipamentul service sunt, de obicei, înregistrate ca stocuri şi sunt recunoscute ca şi cheltuieli, pe măsură ce sunt consumate, deoarece costurile întreţinerii aduc imobilizarea în parametrii iniţiali de funcţionare;

- piesele de schimb şi echipamentul de interes major se pot considera în categoria imobilizărilor corporale atunci când sunt recunoscute criteriile de recunoaştere.

- unele imobilizări corporale pot fi achiziţionate cu scopul sporirii gradului de siguranţă sau de protecţie a mediului acestea, deşi nu cresc în mod direct beneficiile economice

[7] ***IAS 16, *Imobilizări corporale*, (par. 11,12,13,14), IFRS 2005, Editura CECCAR, 2005, pp. 908, 909.

viitoare, pot fi necesare ca întreprinderea să poată obţine beneficii viitoare din celelalte active ale sale (SC ALFA SA deţine o staţie de epurare).

Definiţia din OMFP 1752/2005 este conformă cu IAS 16, în care activele imobilizate sunt definite ca "active generatoare de beneficii, deţinute pe o perioada mai mare de un an"[8]. De asemenea, OMFP 1752/2005 defineşte beneficiile economice viitoare ca fiind "potenţialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie sau de echivalente de trezorerie către entitate. Potenţialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităţilor de exploatare ale entităţii"[9].

Menţionăm că, activele imobilizate, conform Directivei a IV-a a CEE, „cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă în scopul desfăşurării activităţilor societăţii comerciale"[10]. Aceasta nu defineşte imobilizările corporale, ci doar activele imobilizate.

Conform art. 24 din Codul fiscal, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

- este deţinut şi utilizat în producţia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terţilor sau în scopuri administrative;
- au o valoare mai mare decât limita stabilită de lege (1500 RON)
- au o durată de utilizare mai mare de un an.

Deşi în OMFP 1752/2005 *nu este precizat criteriul de valoare (1500 RON)* pentru ca un activ să fie recunoscut în clasa activelor imobilizate, acest criteriu trebuie luat în considerare. Bunurile care nu îndeplinesc criteriul de valoare, dar au o durată de utilizare mai mare de un an, sunt considerate „active de natura obiectelor de inventar", respectiv în categoria activelor circulante.

Conform art. 24 din Codul fiscal, sunt considerate mijloace fixe amortizabile şi:

- investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie sau în concesiune;
- mijloacele fixe puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale încă;
- investiţiile efectuate pentru descopertare în vederea valorificării de substanţe minerale utile;

[8] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 64 - 1).
[9] Ibidem, par. 64 – 2).
[10] *** Directiva a IV-a a CEE privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăţi comerciale 78/660/EEC, art. 15, par. 2).

- investiţiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali şi care generează beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

1.2.1.1 Evaluarea imobilizărilor corporale la recunoaştere

Un element al imobilizărilor corporale, care este recunoscut ca activ, trebuie evaluat în momentul procurării la costul său, înţelegând prin acesta valoarea contabilă sau valoarea de intrare. Pentru bunurile procurate cu titlu oneros, valoarea contabilă este reprezentată de *costul de achiziţie.* Pentru imobilizările realizate în regie proprie, valoarea contabilă este reprezentată de *costul de producţie*. Pentru imobilizările aduse ca aport la capitalul social, valoarea contabilă este reprezentată de *valoarea de aport*. Pentru imobilizările obţinute prin subvenţionare, valoarea de intrare este dată de *valoarea justă* (subvenţia se recunoaşte prin contabilizarea acesteia la valoarea nominală[11]). Pentru imobilizările primite cu titlu gratuit şi cele care fac obiectul unui schimb între entităţi, valoarea contabilă este reprezentată de *valoarea justă*[12]). Pentru imobilizările achiziţionate prin leasing, această valoare prezintă anumite particularităţi şi se determină conform cerinţelor IAS 17 „*Contracte de le*asing".

Observăm că, în conformitate cu IAS 16, sunt incluse în valoarea imobilizărilor şi costurile estimate pentru demontarea activelor sau restaurarea amplasamentului, la sfârşitul duratei de viaţă a acestora.

În cazul unei imobilizări corporale ***procurate cu titlul oneros***, costul este format din[13]:

- preţul de cumpărare, taxele de transport, taxele vamale, taxele nerecuperabile. Reducerile comerciale şi rabaturile nu sunt incluse în costul de achiziţie;
- toate costurile direct atribuibile pentru aducerea şi punerea în funcţiune a activului, în maniera dorită de managementul întreprinderii (costuri cu beneficiile angajaţilor, costul de amenajare a amplasamentului, costurile iniţiale de livrare şi manipulare, costurile de montaj de testare, onorariile personalului de specialitate);

[11] ***IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală* , paragraf 23.
[12] Ibidem , paragraf 23.
[13] ***IAS 16, *Imobilizări corporale* , (par. 16, 17, 18), IFRS 2005, Editura CECCAR, 2005, p. 910.

- costurile estimate pentru demontarea, mutarea activului, restaurarea amplasamentului unde va fi mutat (aceste costuri se vor evidenţia prin constituirea unui provizion î*n conformitate cu IAS 37 „*Provizioane, datorii contingente şi active contingente" şi vor fi incluse în contul de profit şi pierdere de-a lungul vieţii imobilizării, adică pe măsura amortizării.

De asemenea, mai pot fi incluse în valoarea imobilizărilor *dobânzile* aferente creditelor care sunt direct atribuibile achiziţiei sau producţiei unui activ pe termen lung în conformitate cu cerinţele IAS 23 "*Costurile îndatorării*".

Nu se includ, de regulă, în costul activelor imobilizate, costurile administrative sau cheltuielile de regie generale, alte cheltuieli care preced producţia (costuri de introducere a unui nou produs sau serviciu), cheltuielile de desfăşurare a activităţii într-o nouă locaţie sau cu un nou segment de consumatori (inclusiv costurile legate de instruirea personalului), precum şi pierderile iniţiale din exploatare, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei. Doar în situaţia în care sunt direct legate de achiziţia sau punerea în funcţiune a unei imobilizări, pot fi incluse în costul acestora primele două categorii de cheltuieli.

Observăm că IAS 16 permite capitalizarea tuturor costurilor care concură la punerea în funcţiune şi obţinerea performanţelor dorite ale imobilizării, dar cu condiţia ca **aceste costuri adiţionale să aibă drept rezultat creşterea valorii activului peste valoarea sa justă.** Altfel spus, cheltuielile ulterioare aferente imobilizărilor corporale vor fi incluse în valoarea acestora numai dacă se estimează că avantajele economice care se vor obţine sunt superioare avantajelor estimate iniţial şi respectând condiţia ca valoarea activului să nu depăşească valoarea recuperabilă (valoarea care se poate obţine prin vânzarea sau utilizarea activului).

Exemplu: Se achiziţionează o staţie pentru protecţia mediului în valoare de 23000 RON. Firma estimează că sfârşitul duratei de funcţionare va suporta cheltuieli cu demontarea şi mutarea activului în valoare de 2000 RON. Durata utilă de viaţă a imobilizării este de 20 ani. Pentru instalarea acestei staţii s-au mai făcut următoarele cheltuieli accesorii:

- cheltuieli de 1300 RON cu montajul staţiei;
- cheltuieli de 1700 RON cu amenajarea clădirii în care va fi amplasată staţia;
- cheltuieli de 400 RON cu paza staţiei (paza este asigurată de o firmă specializată).

La *sfârşitul perioadei* de utilizare, se înregistrează următoarele cheltuieli efectuate după natura acestora:

- cheltuieli cu materialele consumabile: 800 lei;

- cheltuieli cu salarii datorate: 1000 lei;
- cheltuieli cu prestaţii facturate de terţi: 600 lei.

Înregistrările care se fac în contabilitate în primul an:

Explicaţii	**Articol contabil**		**Sume**
Înregistrarea achiziţiei utilajului:	% 2131 4426	= 404	27370 23000 4370
Înregistrarea în costul utilajului a cheltuielilor cu demontarea şi mutarea activului (prin constituirea unui provizion pentru dezafectarea imobilizărilor corporale) şi a cheltuielilor accesorii cu montajul staţiei şi amenajarea clădirii prin creditul contului 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”[14].	2131	= % 1513 446	5000 2000 3000
Înregistrarea cheltuielilor cu paza în categoria cheltuielilor cu serviciile prestate de terţi, care sunt cheltuieli ale perioadei	628	= 401	400
Înregistrarea amortizării anuale: (28000 / 20 = 1400)	6811	= 2813	1400

La *sfârşitul perioadei* de utilizare se vor face următoarele înregistrări în contabilitate:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea cheltuielilor cu materialele consumabile:	602 = 302	800
Înregistrarea cheltuielilor cu salariile datorate	641 = 421	1000
Înregistrarea cheltuielilor cu prestaţiile efectuate de terţi	628 = 401	600
Înregistrarea anulării provizionul pentru dezafectare constituit prin trecerea acestuia la venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.	1513 = 7812	2000

În cazul imobilizărilor ***produse în regie proprie***, costul acestora se determină după aceleaşi principii ca pentru un activ achiziţionat. Cheltuiala cu rebuturile, manopera sau alte resurse, peste limitele acceptate ca fiind normale, precum şi pierderile care au apărut în timpul construcţiei în regie proprie, nu sunt incluse. Cu alte cuvinte, în costul de producţie al unei imobilizări corporale trebuie să se regăsească atât cheltuielile directe de producţie, cât şi cota cheltuielilor indirecte alocate (amortizare, cheltuielile de fabricaţie şi de administrare a secţiilor). În costul imobilizărilor se pot regăsi şi dobânzile aferente împrumuturilor efectuate pentru finanţarea producţiei acestora, conform prevederilor IAS 23 “Costurile îndatorării”, dar numai în ceea ce priveşte dobânzile corespunzătoare perioadei de finanţare a bunului respectiv[15]. Din costul acestora trebuie excluse cheltuielile de administraţie, de distribuţie, cheltuielile corespunzătoare activităţii şi alte cheltuieli generale ale secţiilor.

Dacă aceste bunuri sunt produse pentru a fi vândute, atunci costul lor este costul de producţie determinat conform IAS 2 Stocuri.

[14] *** Ministerul Finanţelor Publice, *Ghid de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, Partea I, Editura Economică, 2001, p. 20.
[15] Toma, M., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS 16*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2003, p. 41.

Asemenea IAS 16, conform OMFP 1752/2005, activele imobilizate trebuie „evaluate la costul de achiziţie sau la costul de producţie" (par. 64-1) în care, nu se includ, de regulă cheltuielile ulterioare, acestea fiind recunoscute ca şi cheltuieli în perioada în care sunt efectuate (par. 93). Cheltuielile ulterioare, care au ca efect „îmbunătăţirea parametrilor tehnici iniţiali şi care să conducă la obţinerea de beneficii economice viitoare suplimentare faţa de cele estimate iniţial"[16] sunt recunoscute ca o componentă a activului. Cheltuielile cu reparaţiile sunt recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei.

Pentru imobilizările construite în regie proprie, OMFP 1752/2005 reţine acelaşi tratament pentru costul de producţie ca şi IAS 16.

Directiva a IV-a a CEE că precizează că evaluarea elementelor prezentate în conturile anuale au la bază principiul costului istoric sau al costului de producţie (art. 32) dar permite şi metode alternative (art. 33): evaluarea pe baza metodei valorii de înlocuire pentru imobilizările cu durate limitate de utilizare, reevaluarea imobilizărilor şi alte metode care ţin cont de inflaţie.

1.2.1.2 Evaluarea ulterioară recunoaşterii iniţiale a imobilizărilor corporale

La data închiderii exerciţiului financiar (ulterior recunoaşterii iniţiale) o entitate poate opta pentru tratamentul contabil de bază sau pentru cel alternativ permis, în conformitate cu politica contabilă aplicată, cu condiţia respectării acestei opţiuni pentru întreaga clasă de imobilizări corporale.

Tratament contabil de bază: o imobilizare corporală trebuie înregistrată la costul ei, din care se scad amortizarea cumulată aferentă şi orice pierderi cumulate din depreciere.[17]

Tratamentul contabil alternativ permis: o imobilizare corporală trebuie înregistrată la ***valoarea reevaluată***, care reprezintă *valoarea justă la momentul reevaluării, mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată aferentă şi pierderile cumulate din depreciere*[18]. IAS 16 precizează că dacă un element al imobilizărilor corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă din care face parte acel element trebuie reevaluată. În plus, reevaluările trebuie făcute în mod regulat, astfel încât valoarea contabilă să nu difere în mod semnificativ de valoarea care poate fi determinată pe baza valorii juste la data bilanţului.

[16] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 94.
[17] ***IAS 16, *Imobilizări corporale* , (par. 30), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 912.
[18] Ibidem, p. 912.

Valoarea justă a imobilizărilor corporale este, de obicei, ***valoarea lor de piaţă***. Această valoare este determinată, de regulă, de evaluatori autorizaţi, pe baza unor evaluări făcute de către aceştia. Dacă nu există o piaţă activă pentru acea imobilizare, atunci acele active sunt evaluate la *costul de înlocuire, mai puţin amortizarea corespunzătoare*.

După înregistrarea rezultatelor reevaluării, valoarea reevaluată devine noua valoarea a activului, iar valoarea justă noul cost al activului. Odată cu înregistrarea rezultatelor reevaluării unei imobilizări corporale, *valoarea reevaluată este egală cu valoarea justă* întrucât amortizările şi pierderile de valoare datorită deprecierii au fost luate în considerare în momentul determinării valorii juste[19].

1.2.1.3 Înregistrarea rezultatelor reevaluării

Diferenţele din reevaluare se pot înregistra fie în conturile de capitaluri proprii sau pot fi recunoscute ca venituri sau cheltuieli. Dacă valoarea reevaluată a imobilizării este mai mare decât valoarea contabilă netă, această diferenţă poate fi:

- înregistrată direct în creditul contului „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare", dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau
- recunoscută ca venit, în condiţiile în care această majorare poate compensa o diferenţă nefavorabilă din reevaluarea aceleiaşi imobilizări, recunoscută anterior ca şi cheltuială.

Dacă valoarea reevaluată a imobilizării este mai mică decât valoarea contabilă netă, această diferenţă trebuie:

- recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, în condiţiile în care în rezerva din reevaluare nu este înregistrat un surplus din reevaluare referitoare la acea imobilizare;
- scăzută direct din rezerva din reevaluare, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Exemplu: La data reevaluării unei imobilizări corporale, orice amortizare cumulată este[20]:

a) *recalculată* proporţional cu schimbarea în valoarea contabilă brută a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului (rămasă) să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă

[19] Toma, M., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS 16* , Editura CECCAR, Bucureşti, 2003, p. 55.
[20] *** Ministerul Finanţelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, Partea I, Editura Economică, Bucureşti, 2001, p. 23.

este folosită în cazul în care activul este reevaluat cu ajutorul unui indice, pentru a se ajunge la costul de înlocuire, mai puţin amortizarea corespunzătoare. Cu alte cuvinte, se reevaluează în acelaşi timp atât valoarea contabilă brută a imobilizării cât şi amortizarea cumulată.

b) *eliminată* din valoarea brută contabilă a activului, iar valoarea netă este recalculată la valoarea reevaluată a activului (atunci când reevaluarea se face la valoarea de piaţă).

Exemplu: Se achiziţionează un utilaj la începutul exerciţiului N-2, la un cost de achiziţie de 1500 RON, durata de viaţă utilă fiind estimată la 10 ani. La sfârşitul anului N, s-a făcut reevaluarea acestui utilaj, fiind determinată o valoare justă (valoarea de reevaluare) de 1900 RON. Amortizarea cumulată este de 300 RON.

Conform primei metode, în care se reevaluează atât valoarea contabilă brută cât şi amortizarea cumulată, se calculează un coeficient de reevaluare care se aplică atât valorii contabile cât şi amortizării cumulate.

Coeficientul de reevaluare = Valoarea reevaluată / Valoarea netă contabilă
Coeficientul de reevaluare =1900/1200 = 1,58

Costul de achiziţie reevaluat = Costul de achiziţie * Coeficientul de reevaluare

Costul de achiziţie reevaluat = 1500 * 1,58 = 2375

Amortizarea cumulată reevaluată = Amortizarea cumulată * Coeficientul de reevaluare

Amortizarea cumulată reevaluată = 300 * 1,58 = 475

Tabelul 1-2 Situaţia valorii nete contabile a utilajului înainte şi după reevaluare cu amortizare recalculată

Indicatori	**Înainte de reevaluare**	**După reevaluare**
Costul de achiziţie (Valoarea contabilă brută)	1500	2375
Amortizarea cumulată	300	475
Valoarea netă contabilă	1200	1900

Se observă că valoarea reevaluată (1900) este mai mare decât valoarea netă contabilă (1200), rezultând o creştere a valorii contabile. Înregistrările care se fac în contabilitate:

Explicaţii	**Articol contabil**			**Sume**
Înregistrarea rezultatelor reevaluării	2131	=	%	875
			281	175
		3		700
			105	
		8		

Conform celei de-a doua metode, amortizarea cumulată va fi scăzută din valoarea brută a activului, iar valoarea netă contabilă astfel obţinută este egală cu valoarea reevaluată a utilajului. Această nouă valoare va fi trecută pe cheltuieli pe parcursul duratei de funcţionare rămase (10 – 2 = 8 ani).

Tabelul 1.3 Situaţia valorii nete contabile a utilajului înainte şi după reevaluare cu amortizare eliminată

Indicatori	**Înainte de reevaluare**	**După reevaluare**
Costul de achiziţie (Valoarea contabilă brută)	1500	1900
Amortizarea cumulată	300	0
Valoarea netă contabilă	1200	1900

Înregistrările care se fac în contabilitate:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea rezultatelor reevaluării	% = 1058	700
	2131	400
	2813	300

Efectele asupra impozitului pe profit, rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, sunt reglementate de IAS 12" Impozitul pe profit".

1.2.1.4 Amortizarea imobilizărilor corporale

Amortizarea imobilizărilor reprezintă *alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă*[21]. Astfel, valoarea amortizabilă a unui activ trebuie alocată, în mod sistematic, cheltuielilor perioadei, pe parcursul duratei de viaţă utilă a activului, proporţional cu obţinerea beneficiilor economice viitoare estimate. În acest fel, amortizarea concretizează principiul conectării cheltuielilor la venituri.

Pentru imobilizările corporale care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere *valoarea întregului corp, lot sau set*. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, *amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte*.

Valoarea amortizabilă reprezintă valoarea de intrare (costul de achiziţie) sau o altă valoare substituită costului în situaţiile financiare (valoarea justă) din care se deduce valoarea reziduală.

[21] ***IAS 16 *Imobilizări corporale*, (par. 6), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 907.

Valoarea reziduală reprezintă *valoarea pe care o entitate o estimează că o va obţine pentru un activ, la sfârşitul duratei de viaţă utile, din cedarea acestuia, după deducerea costurile estimate de cesiune*. Dacă valoarea reziduală este considerată nesemnificativă, atunci nu se ia în calcul aceasta valoare, valoarea de intrare fiind egală cu valoarea amortizabilă. Dacă aceasta este semnificativă, ea trebuie estimată la data procurării imobilizării, dar şi pe parcurs (reestimată), în cazul reevaluării.

Durata de viaţă utilă este perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate sau numărul de unităţi de producţie similare estimate a fi obţinute din utilizarea activului de către o entitate. Observăm că durata de viaţă utilă este definită pe baza utilităţii estimate a unei imobilizări pentru entitate şi poate să difere de durata de viaţă economică a imobilizării respective. Durata de viaţă utilă a unui activ trebuie stabilită având în vedere următorii *factori*[22]:

- durata de utilizare estimată pe baza capacităţii de producţie sau a producţiei fizice estimate a activului;
- uzura fizică estimată, care depinde de condiţiile concrete de exploatare;
- uzura morală apărută ca urmare a schimbărilor sau a îmbunătăţirilor aduse procesului de producţie;
- limitele juridice privind posibilitatea folosirii activului (contractele de leasing).

În mod normal, o imobilizare prin utilizare îşi consumă treptat valoarea. Dacă activul nu este utilizat, uzura morală şi fizică pot contribui la diminuarea beneficiilor economice pe care acesta le-ar putea aduce întreprinderii. Dacă estimările prezente, privind durata de viaţă utilă, diferă semnificativ de cele anterioare, aceasta trebuie *revizuită şi modificată periodic*. De exemplu, aceasta poate fi prelungită, ca urmare a unor îmbunătăţiri a activului, care îmbunătăţesc parametrii iniţiali de funcţionare a imobilizării sau se poate diminua, ca urmare a progresului tehnologic.

Conform IAS 16, la nivelul întreprinderii se determină „în urma estimărilor şi calculelor rezultate din deciziile conducerii întreprinderii”[23] atât durata de viaţă utilă, care nu trebuie confundată cu durata de viaţă stabilită prin legislaţia fiscală. cât şi amortizarea economică

[22] ***IAS 16, *Imobilizări corporale*, (par. 56), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 916.
[23] Feleagă, N., Malciu, L., *Politici şi opţiuni contabile – Fair Accounting versus bad accounting*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 112.

sau contabilă, care nu trebuie confundată cu amortizarea fiscală determinată în urma aplicării legii amortizării şi normelor metodologice adiacente ei.

Nu reprezintă active amortizabile: terenurile, inclusiv cele împădurite; tablourile şi operele de artă; fondul comercial; lacurile, bălţile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiţii; casele de odihnă proprii, locuinţele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor[24].

Observaţii:

Conform OMFP 1752/2005:

- prin durata de utilizare economică se înţelege durata de viaţă utilă aceasta reprezentând[25]:

(a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

(b) numărul unităţilor produse sau a unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv**.**

- amortizarea se calculează prin aplicarea cotelor de amortizare a imobilizărilor corporale[26].

Altfel spus, în România autoritatea fiscală nu recunoaşte conceptul de valoare reziduală, valoarea amortizabilă fiind dată de valoarea de intrare (Codul fiscal, art.24). În plus, majorarea rezultatului prin deducerea valorii reziduale din costul activelor este o practică care se pretează ţărilor anglo-saxone, unde profitul fiscal este determinat independent de metodele utilizate în contabilitate.

Metodele de amortizare care vor fi utilizate pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile asupra duratei de viaţă utilă a activului, trebuie aplicate, de regulă, consecvent şi trebuie alese în funcţie de modul în care beneficiile economice viitoare asociate activului sunt consumate de întreprindere. Metoda de amortizare trebuie revizuită periodic şi schimbată, dacă apare o modificare semnificativă faţă de analiza iniţială a evoluţiei beneficiilor economice asociate activului. O astfel de modificare va fi contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă, în conformitate cu IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile şi erori”.

[24]*** Codul Fiscal al României, art. 24, par. 4.
[25] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 64.
[26] Ibidem, par. 97.

Metodele de amortizare prezentate în IAS 16 revizuit, sunt: ***metoda liniară, metoda de diminuare a soldului (degresivă) şi metoda unităţilor de producţie***.

Metoda liniară presupune o alocare constantă a costului activului, pe durata de viaţă utilă a acestuia.

Metoda degresivă are ca efect o valoare mai mare a amortizării în primii ani de utilizare, care descreşte pe măsură ce activul se apropie de sfârşitul duratei de viaţă utile.

Metoda unităţilor de producţie are ca rezultat o cheltuială pe baza folosinţei preconizate a produsului.

Observaţii:

Conform legislaţiei româneşti în vigoare, metodele de amortizare reţinute (din punct de vedere fiscal) şi care pot fi aplicate sunt: metoda liniară, metoda degresivă şi metoda accelerată.

Conform Codului Fiscal al României, pentru construcţii se aplică metoda de amortizare *liniară.* În cazul echipamentelor tehnologice, al calculatoarelor şi al echipamentelor periferice ale acestora, firmele pot opta pentru *oricare din cele trei metode menţionate*. În cazul altor mijloace fixe amortizabile (de ex. mijloacele de transport), se poate opta pentru *metoda de amortizare liniară sau degresivă*[27]. Pentru cheltuielile aferente achiziţionării de brevete, drepturi de autor, licenţe, mărci de comerţ sau fabrică şi alte valori similare, precum şi cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale, se aplică metoda de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Codul fiscal face precizarea că pentru brevetele de invenţie se poate utiliza si metoda de amortizare degresiva sau accelerată. Valoarea *programelor informatice* se recuperează prin intermediul amortizării liniare, într-o perioadă de 3 ani[28]. *Amenajările de terenuri* se amortizează liniar, pe o perioadă de 10 ani.

În contabilitatea românească se face o distincţie clară între amortizarea contabilă şi amortizarea fiscală. Legislaţia prevede că durata normală de funcţionare este durata de utilizare în care se recuperează, **din punct de vedere fiscal**, valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării[29]. Astfel, durata normală de funcţionare poate fi mai redusă decât durata de viaţă

[27] *** Codul Fiscal al României, art. 24, par. 6.
[28] Ibidem, par. 10.
[29] *** HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea *Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe.*

fizică a mijlocului fix respectiv. HG nr. 2139/2004 prevede plaje de ani, cuprinse între o valoare minimă şi una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcţionare cuprinsă între aceste limite. De asemenea, Codul fiscal prezintă particularităţile amortizării din punct de vedere fiscal şi precizează că deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă[30].

Conform reglementărilor româneşti armonizate cu IFRS, din punct de vedere al impozitului amânat, efectul acestei diferenţe temporare trebuie înregistrat.

Conform IAS 12 „Impozitul pe profit", *diferenţele temporare* sunt „diferenţele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din bilanţ şi valoarea fiscală a acestora"[31]. Acestea pot fi:

- *diferenţe temporare impozabile*, acestea au ca rezultat creşterea rezultatului fiscal al exerciţiului viitor, atunci când valoarea activului se trece pe cheltuieli sau când datoria este achitată.
- *diferenţe temporare deductibile,* acestea au ca rezultat diminuarea rezultatului fiscal al exerciţiului viitor, atunci când valoarea activului se trece pe cheltuieli sau când datoria este achitată.

Altfel spus, determinarea diferenţelor temporare dintre rezultatul contabil şi rezultatul fiscal trebuie făcută prin compararea valorilor contabile nete cu valoarea fiscală netă (baza fiscală) a elementului de activ sau a datoriei.

Valoarea contabilă netă este valoarea determinată conform normelor contabile:

- *valoarea contabilă netă a unui element de* ***activ:*** valoarea de intrare din care se deduc amortizarea cumulată aferentă şi orice pierderi cumulate din depreciere;
- *valoarea contabilă netă a unei* ***datorii:*** suma care trebuie plătită creditorului sau furnizorului.

Valoarea fiscală netă (baza fiscală) este valoarea determinată conform normelor fiscale:

- *baza fiscală a unui element* ***de activ***: este partea din valoarea contabilă a unui activ, care va fi dedusă din punct de vedere fiscal din veniturile viitoare;
- *baza fiscală a unei* ***datorii***: este valoarea contabilă ajustată cu partea care va fi dedusă din punct de vedere fiscal în perioadele următoare.

[30] Bunget, O., *Contabilitatea românească între reformă şi convergenţă*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 278.
[31] ***IAS 12 *Impozitul pe profit,* (par. 5), *IFRS 2005,* Editura CECCAR, 2005, p. 811.

O datorie sau o creanţă de impozit amânat se creează în situaţia în care durata de amortizare economică (contabilă) a imobilizării este diferită de durata de amortizare fiscală (metoda de amortizare contabilă este aceeaşi cu metoda de amortizare fiscală). Dacă durata economică este mai mare decât durata contabilă, se va crea o datorie cu impozitul amânat în primele perioade, care se va închide în perioadele următoare. Dacă durata economică este mai mică decât durata contabilă, se va crea o creanţă de impozit amânat în primele perioade şi care se va închide ulterior, în perioadele următoare.

Exemplul nr. 1: În luna iulie anul N se pune în funcţiune un utilaj, a cărui valoare de intrare este de 12000 u.m., pentru care se cunosc:

- durata de utilizare contabilă = durata de utilizare fiscală = 10 ani;
- metoda de amortizare contabilă este metoda liniară;
- metoda de amortizare fiscală: 20 % din valoarea de intrare în prima lună urmând ca apoi să se aplice metoda liniară.

Amortizarea contabilă anuală = 12000 / 10 = 1200 u.m.

Amortizarea contabilă lunară = 1200 / 12 = 100 u.m.

Amortizarea fiscală în prima lună de funcţionare = 20 % * 12000 = 2400 u.m.

Amortizarea fiscală lunară = (12000 – 2400) / 12*10-1 = 960 / 119 = 80 u.m.

Amortizarea contabilă cumulată în anul N = 5 * 100 = 500 u.m. (amortizarea contabilă se calculează din luna următoare punerii în funcţiune a utilajului)

Amortizarea fiscală cumulată anul N = 2400 + 5 * 80 = 2800 u.m.

Amortizarea contabilă anul N+1 = 12* 100 = 1200 u.m.

Amortizarea fiscală anul N +1 = 12 * 80 = 960 u.m.

Valoarea netă contabilă (VNC) în anul N = 12000 – 500 = 11500 u.m.

Baza fiscală (BF) în anul N = 12000 – 2800 = 9200 u.m.

Deoarece VNC în anul N este mai mare decât BF în anul N se creează o diferenţă temporară impozabilă (DTI). DTI = VNC – BF = 11500 – 9200 = 2300 u.m.

Amortizarea contabilă cumulată anul N+1 = 500 + 1200 = 1700 u.m.

Amortizarea fiscală cumulată anul N+1 = 2800 + 960 = 3760 u.m.

Valoarea netă contabilă (VNC) în anul N+1 = 12000 – 1700 = 10300 u.m.

Baza fiscală (BF) în anul N+1 = 12000 – 3760 = 8240 u.m.

Deoarece VNC în anul N+1 este mai mare decât BF în anul N+1 se creează o diferenţă temporară impozabilă (DTI). DTI = VNC – BF = 10300 - 3760 = 8240

Tabelul 1.4 Situaţia valorii contabile a utilajului pentru anii N şi N+1, în funcţie de amortizarea contabilă şi cea fiscală

Anul N	**Valoare**
Valoarea de intrare	12000
Amortizare contabilă	500
Valoare contabilă N	**11500**
Anul N+1	
Amortizare contabilă	1200
Valoare contabilă N+1	**10300**

Anul N	**Valoare**
Valoarea de intrare	12000
Amortizare fiscală	2800
Valoare (baza) fiscală N	**9200**
Anul N+1	
Amortizare fiscală	960
Valoare (baza) fiscală N+1	**8240**

Tabelul 1.5 Calculul diferenţelor temporare şi a cheltuielii cu impozitul amânat

Element	**Anul N**	**Anul N+1**
Valoare contabilă	11500	10300
Baza fiscală	9200	8240
Diferenţă temporară impozabilă (pentru un activ) (valoarea contabilă > baza fiscală)	2300	2060
Diferenţă temporară deductibilă (pentru un activ) (valoarea contabilă < baza fiscală)	-	-
Impozit amânat (diferenţa temporară *16%)	345	329
Datorie cu impozitul amânat – sold iniţial	0	345
Datorie cu impozitul amânat – sold final	345	329
Cheltuiala cu impozitul amânat (sold final – sold iniţial)	345	-16

Înregistrările care se fac în contabilitate în primul an:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea amortizării anuale a utilajului (în Registrul de evidenţă fiscală se trece amortizarea fiscală a primului an: 2800)	6811 = 2813	500
Înregistrarea datoriei cu impozitul amânat	6912 = 4412.1	345

Înregistrările care se fac în contabilitate în al doilea an:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea amortizării anuale a utilajului (în Registrul de evidenţă fiscală se trece amortizarea fiscală a primului an: 960)	6811 = 2813	1200
Înregistrarea datoriei cu impozitul amânat	6912 = 4412.1	-16

Exemplul nr. 2:În luna iulie anul N se pune în funcţiune un utilaj, a cărui valoarea de intrare este de 12000 u.m., pentru care se cunosc:

- durata de utilizare contabilă = 8 ani;
- durata de utilizare fiscală = 10 ani;
- metoda de amortizare contabilă: metoda liniară;
- metoda de amortizare fiscală: metoda liniară;

- după sfârşitul duratei contabile de funcţionare, entitatea va folosi utilajul în continuare.

Amortizare contabilă anuală = 12000 / 8 = 1500 u.m./an

Amortizare fiscală anuală = 12000 / 10 = 1200 u.m./an

Amortizarea contabilă în anul N = (1500 / 12) * 5 = 625 u.m.

Amortizarea fiscală în anul N = (1200 / 12) * 6 = 600 u.m.

Amortizare contabilă cumulată în anul N+7 = 625 + 1500*6 + 875 = 1500

Amortizare fiscală cumulată în anul N+7 = 600 + 1200 * 7 = 9000

VNC la sfârşitul duratei de funcţionare contabile = 0

Baza fiscală anul N+7: 3000

Deoarece VNC este mai mică decât BF, se creează o diferenţa temporară deductibilă = 3000 si o creanţă totală cu impozitul amânat = 16% * 3000 = 480

Creanţa cu impozitul amânat la sfârşitul anului opt de funcţionare se înregistrează numai atunci când entitatea mai utilizează utilajul (ceea ce presupune recuperarea sumei). Dacă se scoate din funcţiune, creanţa se anulează.

Tabelul 1.6 Situaţia valorii contabile a utilajului pentru anii N şi N+1, în funcţie de amortizarea contabilă şi cea fiscală

Anul N	**Valoare**
Valoarea de intrare	12000
Amortizare contabilă	625
Valoare contabilă N	11375
Anul N+1	
Amortizare contabilă	1500
Valoare contabilă N+1	9875
Anul N+7	
Amortizare contabilă	875
Amortizare contabilă cumulată	12000
Valoare contabilă N+7	0

Anul N	**Valoare**
Valoarea de intrare	12000
Amortizare fiscală	600
Valoare (baza) fiscală N	11400
Anul N+1	
Amortizare fiscală	1200
Valoare (baza) fiscală N+1	10200
Anul N+7	
Amortizare fiscală	1200
Amortizare fiscală cumulată	9000
Valoare (baza) fiscală N+7	3000

Tabelul 1.7 Calculul diferenţelor temporare şi a venitului din impozitul amânat

Element	**Anul N**	**Anul N+1**
Valoare contabilă	11375	9875
Baza fiscală	11400	10200
Diferenţă temporară impozabilă (pentru un activ) (valoarea contabilă > baza fiscală)	-	-
Diferenţă temporară deductibilă (pentru un activ) (valoarea contabilă < baza fiscală)	25	325
Impozit amânat (diferenţa temporară *16%)	4	52

Creanţă de impozitul amânat – sold iniţial	0	4
Creanţă de impozitul amânat – sold final	4	52
Venitul din impozitul amânat (sold final – sold iniţial)	4	48

Înregistrările în contabilitate din primul an:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea amortizării anuale a utilajului (în Registrul de evidenţă fiscală se trece amortizarea fiscală a primului an: 600)	6811 = 2813	625
Înregistrarea creanţei de impozit amânat	4412.2 = 791	4

Înregistrările în contabilitate în al doilea an:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea amortizării anuale a utilajului (în Registrul de evidenţă fiscală se trece amortizarea fiscală a primului an: 1200)	6811 = 2813	1500
Înregistrarea datoriei cu impozitul amânat	4412.2 = 791	48

Referitor la reevaluare, ultima reevaluare recunoscută fiscal a fost cea conform OMFP 1553/2003. Astfel, dacă societatea dispune ulterior reevaluarea activelor, aceste valori nu vor mai fi recunoscute la calculul datoriei cu impozitul pe profit. În acest mod, din punct de vedere fiscal, rezerva din reevaluare ulterioară ultimei date de reevaluare nu va avea nici un impact fiscal.

Conform reglementărilor actuale româneşti conforme cu Directiva a IV-a, *se va recunoaşte în contabilitate doar efectul diferenţelor temporare impozabile*, sub forma provizioanelor pentru impozite. IFRS-urile recunosc atât efectul diferenţelor temporare impozabile, sub forma înregistrării datoriilor privind impozitul amânat, cât şi al diferenţelor temporare deductibile , din perspectiva recunoaşterii creanţelor privind impozitul amânat[32]

1.2.1.5 Deprecierea activelor

Aşa cum am mai precizat, valoarea netă contabilă a unei imobilizări se determină scăzând din valoarea de intrare a unei imobilizări atât amortizarea, cât şi eventualele *deprecieri sau pierderi de valoare*. Pentru a determina dacă un activ este depreciat, o entitate va aplica *IAS 36 „Deprecierea activelor”*. Acest standard explică unele aspecte legate de modul de calcul şi contabilizarea deprecierii unui activ. În acest sens, o entitate va revizui valoarea contabilă a unui

[32] Pop, A., Berinde, S., *Recunoaşterea diferenţelor temporare deductibile*, în Revista Gestiunea şi contabilitatea firmei, nr. 9, 2006, p. 6.

activ şi o va compara cu valoarea recuperabilă a acestuia. În condiţiile în care valoarea netă contabilă este mai mare decât valoarea recuperabilă, activul se consideră depreciat.

Valoarea recuperabilă a unui activ este stabilită ca fiind *cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă, din care se scad costurile de vânzare şi valoarea de utilizare* a activului.

Valoare justă minus costurile de vânzare reprezintă valoarea ce se poate obţine din vânzarea unui activ sau a unei unităţi generatoare de numerar, de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv, mai puţin costurile de cedare (costuri atribuibile direct cedării, cu excepţia costurilor de finanţare şi a cheltuielilor cu impozitul pe profit).

Valoarea de utilizare este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar, estimate a fi obţinute de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar. Altfel spus, estimarea valorii de utilizare presupune estimarea viitoarelor intrări şi ieşiri de numerar, ca urmare a folosirii sau cedării activului şi aplicarea ratei de actualizare adecvate pentru aceste fluxuri viitoare de numerar.

În condiţiile în care valoarea netă contabilă este mai mare decât valoarea recuperabilă, activul se consideră depreciat şi valoarea sa va trebui ajustată pentru a se ajunge la cea mai mică valoare. O *pierdere din depreciere* este diferenţa dintre valoarea netă contabilă (mai mare) şi valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unităţi generatoare de numerar.

Pentru a determina dacă un activ este depreciat, o entitate trebuie să stabilească la data fiecărui bilanţ contabil dacă există vreun indiciu potrivit căruia un activ poate fi depreciat. Dacă orice astfel de indiciu există, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului. IAS 36 face referire la două categorii de indicii care ar putea cauza pierderi de valoare:

Sursele interne de informare:

- există indicii de uzură fizică sau morală a unui activ;
- datorită unor schimbări importante în activitatea entităţii cu privire la modul în care activul este utilizat sau se aşteaptă să fie utilizat;
- raportările interne pun la dispoziţie indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unui activ sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

Sursele externe de informare:

- în cursul perioadei valoarea de piaţă a unui activ a scăzut considerabil, mai mult decât se aştepta, ca rezultat al trecerii timpului sau al utilizării normale;

- în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect negativ asupra întreprinderii sau vor avea loc astfel de modificări în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, de piaţă, economic sau juridic în care întreprinderea îşi desfăşoară activitatea sau pe piaţa pe care un activ este consacrat (De exemplu, apariţia unui nou produs pe piaţă cu aceleaşi caracteristici ca produsul fabricat cu utilajul respectiv, dar care poate fi obţinut cu un cost mai mic. Dacă utilajul nu poate fi modificat astfel încât costurile de obţinere să fie mai mici, atunci acest utilaj se consideră a fi depreciat);
- ratele de piaţă ale dobânzilor sau alte rate ale rentabilităţii investiţiilor de pe piaţă au crescut în cursul perioadei şi este posibil ca aceste creşteri să afecteze rata de actualizare utilizată în calcularea valorii de utilizare a unui activ şi să scadă semnificativ valoarea recuperabilă a acestuia;
- valoarea contabilă a activelor nete ale întreprinderii raportoare este mai mare decât capitalizarea sa de piaţă;

În varianta românească, evidenţierea unei deprecieri de valoare face trimitere la *ajustările pentru depreciere*.

Exemplu: La 01.01.N s-a achiziţionat un utilaj cu un cost de achiziţie de 2800 RON. Durata normală de funcţionare este de 4 ani. Metoda de amortizare este metoda liniară. La sfârşitul duratei de utilizare acest utilaj va fi casat. La sfârşitul fiecărui an, valoarea justă netă şi valoarea de utilizare înregistrează următoarele valori:

Tabelul 1.8 Situaţia valorii juste nete şi a valorii de utilizare

Indicatori:	**31.12.N**	**31.12.N+1**	**31.12.N+2**	**31.12.N+3**
Valoarea justă diminuată cu costurile vânzării	1850	1200	900	0
Valoarea de utilizare	1800	1300	900	0

Tabelul 1.9 Determinarea deprecierii de valoare la sfârşitul fiecărui an de funcţionare a utilajului:

Indicatori:	**31.12.N**	**31.12.N+1**	**31.12.N+2**	**31.12.N+3**
Valoarea contabilă	2800	2800	2800	2800
Amortizarea cumulată	700	1400	2100	2800
Valoarea netă contabilă (VNC) înainte de constatarea deprecierii	**2100**	**1400**	**700**	**0**
Valoarea justă diminuată cu costurile vânzării	1850	1200	900	0
Valoarea de utilizare	1800	1300	900	0
Valoarea recuperabilă (VR): max(Valoarea justă netă, valoarea de utilizare)	**1850**	**1300**	**900**	**0**
Depreciere: VNC – VR > 0	**250**	**100**	**-**	**-**
Apreciere: VNC – VR < 0	**-**	**-**	**200**	**-**
Valoarea netă contabilă (VNC) după înregistrarea deprecierii ***(Valoarea care este prezentată în bilanţ)***	**1850**	**1300**		

Înregistrările contabile care se fac:

În primul an de funcţionare (N):

La sfârşitul anului N se constată o depreciere a utilajului de 250 RON. Conform principiului prudenţei, această diferenţă reprezintă o pierdere probabilă, contabilizându-se sub formă de cheltuieli în contul de profit şi pierdere. La 31.12.N, utilajul se regăseşte în bilanţ la valoarea de 1850 RON, fără a induce utilizatorii situaţiilor financiare în eroare, având în vedere faptul că ajustările de valoare sunt valori rectificative ale valorii activelor.

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea achiziţiei utilajului:	% = 404 2131 4426	3332 2800 532
Înregistrarea amortizării anuale	6811 = 281	700
Înregistrarea ajustării de valoare în debitul contului 6813”Cheltuieli de exploatare privind ajustarea imobilizărilor” prin creditul contului 2913 „Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport „	6813 = 2913	250

În al doilea an de funcţionare (N+1):

Se constată o depreciere de 100 RON. Se va înregistra fie diminuarea valorii ajustărilor până la nivelul deprecierii, astfel încât soldul contului creditor al contului de provizion să reflecte valoarea deprecierii fie anularea integrală a ajustării înregistrate în exerciţiul anterior şi înregistrarea unei noi ajustări de valoare cu valoarea deprecierii constatată în prezent.

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea amortizării anuale	6811 = 281	700
Înregistrarea diminuării valorii ajustării până la nivelul deprecierii de la sfârşitul anului N+1, prin trecerea diferenţei la veniturile din ajustarea imobilizărilor (250 – 100 = 150)	2913= 7813	150
Sau:		
Înregistrarea anulării ajustării din exerciţiul precedent şi înregistrarea unei noi ajustări aferente anului N+1	2913= 7813	250
	6813 = 2913	100

În al treilea an de funcţionare (N+2):

Se constată o apreciere a valorii utilajului de 200 RON. Această diferenţă este tratată ca un câştig probabil. Conform principiului prudenţei acest câştig nu trebuie contabilizat. Deoarece la sfârşitul anului N+1, soldul contului 2913 „Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport „ era de 150 RON, acesta va fi anulat în întregime deoarece aprecierea este mai mare (200 RON).

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea amortizării anuale	6811 = 281	700
Înregistrarea diminuării valorii ajustării până la nivelul deprecierii de la sfârşitul anului N+1, prin trecerea diferenţei la veniturile din ajustarea imobilizărilor (250 – 100 = 150)	2913 = 7813	150

În al patrulea an de funcţionare (N+3):

Se înregistrează casarea utilajului la expirarea duratei normate de utilizare:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume**
Înregistrarea amortizării anuale	6811 = 281	700
Înregistrarea casării utilajului şi scoaterea acestuia din gestiune	281 = 2131	2800

Conform tratamentului alternativ permis, imobilizările sunt evaluate la *valoarea reevaluată*.

1.2.1.6 Derecunoaşterea activelor corporale

Valoarea contabilă a unui element de imobilizare corporală va fi derecunoscută[33]:

- la cedare;
- când nu se mai aşteaptă beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea activului respectiv.

Câştigul sau pierderea rezultate în urma vânzării unui element de imobilizări corporale sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere în momentul derecunoaşterii (cu excepţia cazului în care IAS 17 prevede un alt tratament în cazul vânzării sau al unui leasing). Câştigurile nu vor fi recunoscute ca venituri. Acestea sunt egale cu încasările nete estimate la cedare (mai puţin cheltuielile cu cedarea) din care se scade valoarea contabilă netă a activului. Câştigul sau pierderea, rezultate în urma derecunoaşterii unui element de imobilizare corporală, se determină ca diferenţă între câştigul net din vânzare şi valoarea contabilă a bunului.

Observaţii:

Conform OMFP 1752/2005, o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidenţă la cedare sau la casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară[34]. Observăm că, la eliminarea imobilizărilor corporale din bilanţ, nu există nici un conflict al legislaţiei româneşti cu IAS 16.

Conform legislaţiei româneşti, câştigul sau pierderea obţinute în urma casării sau vânzării se determină ca diferenţă între veniturile generate de scoaterea sa din evidenţă şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de acestea şi trebuie prezentate ca venit sau cheltuială în contul de profit şi pierdere. Singura inconsistenţă este că în legislaţia românească este permisă recunoaşterea câştigurilor / cheltuielilor din cedare sau casare, în contul de profit şi pierdere, ca venituri sau cheltuieli, în timp ce IAS 16 face precizarea „câştigurile nu vor fi clasificate ca venituri”.

[33] ***IAS *16 Imobilizări corporale*, (par. 67), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 917.
[34] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 100.

1.2.2 Politici privind imobilizările necorporale

Standardul internaţional de contabilitate care se ocupă de imobilizările necorporale este **IAS 38** „*Imobilizări necorporale"*. Conform IAS 38 revizuit, **imobilizările necorporale** sunt imobilizări *identificabile nemonetare, fără substanţă fizică*[35]. În definiţia anterioară se făcea precizarea că acestea sunt deţinute pentru a fi utilizate în procesul de producţie, în furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru scopuri administrative.

Recunoaşterea unei imobilizări necorporale impune, în primul rând, respectarea definiţiei unei imobilizări. **O imobilizare** este *o resursă controlată de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice care să se răsfrângă asupra entităţii*.

Astfel, criteriile de recunoaştere, conform IAS 38, a unui element ca fiind imobilizare necorporală sunt:

a) caracterul identificabil;

b) **controlul** asupra imobilizării respective;

c) **generarea beneficiilor economice** viitoare atribuibile imobilizării**;**

d) **costul imobilizării să poată fi evaluat în mod credibil**.

a) Identificabilitatea se referă la faptul că imobilizarea:

- trebuie să poată fi separată de alte active, pentru a fi distinsă de fondul comercial. Aceasta înseamnă că imobilizarea poate fi vândută, transferată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract, un activ sau o datorie corespondentă, sau poate genera beneficii economice pentru întreprindere în mod independent. Excepţie face fondul comercial.
- decurge din drepturile contractuale sau din alte drepturi garantate de lege;

Exemplu[36]: O firmă achiziţionează un program informatic, care urmează a fi utilizat pentru nevoi proprii, în valoare de 5000 u.m., durata de viaţă utilă este de 5 ani. Odată cu achiziţia softului, firma achiziţionează şi licenţa în valoare de 1200 u.m., respectiv dreptul de a vinde acest program pe o perioadă de 3 ani. Dacă se poate face o separare clară între cele două elemente, ele vor fi contabilizate şi urmărite separat.

Explicaţii	Articol contabil	Sume

[35] ***IAS 38 *Imobilizări necorporale*, (par. 8), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 1676.

[36] Ministerul Finanţelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, Partea I, Editura Economică, Bucureşti, 2001, p. 37.

Înregistrarea achiziţiei programului informatic şi a licenţei	% = 404 208 2051	6200 5000 1200
Înregistrarea amortizării anuale a programului informatic (5000 / 5 = 1000)	6811 = 2808	1000
Înregistrarea amortizării anuale a licenţei programului informatic (1200 / 3 = 400)	6811 = 2805	400

b) Controlul asupra unei imobilizări necorporale este deţinut atâta timp cât entitatea are capacitatea de a obţine beneficii economice ce decurg din resursa respectivă şi de a restricţiona accesul altora la beneficiile respective. Trebuie separate drepturile legale de capacitatea unei entităţi de a controla beneficiile economice viitoare. De regulă, drepturile legale dau naştere controlului, dar există situaţii în care aplicarea legală a dreptului nu este o condiţie necesară pentru control. De exemplu, activele (atât cele corporale cât şi necorporale) primite în leasing financiar sunt recunoscute în bilanţul utilizatorului.

c) Generarea beneficiilor economice viitoare este condiţia care trebuie îndeplinită de toate activele unei întreprinderi. Un activ poate genera beneficii economice viitoare, chiar dacă nu are o materializare fizică. Aceste beneficii se pot concretiza în: venituri obţinute din vânzarea produselor sau a serviciilor, din executarea lucrărilor sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizărilor respective, reducerea unor costuri sau obţinerea altor beneficii rezultate din folosirea activului de către societate. Evaluarea probabilităţii de a obţine beneficii economice viitoare trebuie făcută „pe baza unor calcule raţionale, care să reprezinte cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiţii economice ce vor exista pe parcursul duratei de viaţă a imobilizării”[37]. Aceste calcule au la bază raţionamentul profesional, bazat pe dovezile existente în momentul recunoaşterii iniţiale şi pe dovezile externe.

d) o imobilizare necorporală trebuie *evaluată iniţial la costul său*, în mod credibil.

Dacă nu sunt îndeplinite condiţiile de mai sus pentru un anumit element, atunci acesta nu poate fi recunoscut ca activ şi va fi evidenţiat în categoria cheltuielilor curente.

În unele cazuri, raţionamentul profesional trebuie să decidă includerea unor active în categoria corporale sau necorporale, deoarece acestea pot fi formate dintr-o parte materială şi o parte nematerială. De exemplu[38]: unde va fi inclus un CD care conţine un program informatic de evidenţă a cheltuielilor de producţie? Dar în situaţia în care o firmă achiziţionează un calculator

[37] ***IAS 38 *Imobilizări necorporale*, (par. 22), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 1679.
[38] Berheci, M., *Contabilitate financiară II*, Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 41.

care are deja configurat sistemul de operare, unde va fi clasificată componenta soft? În aceste cazuri, trebuie să vedem care parte din cele două (tangibilă sau intangibilă) este mai semnificativă. În primul caz, programul informatic memorat pe CD va figura în categoria altor imobilizări necorporale, iar în cel de-al doilea caz, calculatorul fiind componenta mai importantă, activul poate fi clasificat ca imobilizare corporală, fără a se evidenţia distinct softul. Doar din raţiuni fiscale (durate de amortizare) se poate face o separare a celor două componente.

IAS 38 exemplifică câteva categorii de clase de imobilizări necorporale, precizând că aceste clase pot fi extinse sau restrânse în funcţie de nevoile utilizatorilor[39]:

a) nume de mărci;
b) titluri de publicare;
c) software;
d) licenţe şi francize;
e) drepturi de autor, brevete si alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de întreţinere şi exploatare;
f) reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri;
g) imobilizări necorporale în curs de dezvoltare.

Conform OMFP 1752/2005 imobilizările necorporale cuprind[40]:

a) cheltuielile de constituire;
b) cheltuielile de dezvoltare;
c) concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepţia celor create intern de entitate;
d) fondul comercial;
e) alte imobilizări necorporale; şi
f) avansurile şi imobilizările necorporale în curs de execuţie.

În cadrul formatului bilanţului, prezentat de articolul 10 al *Directivei a IV-a*, care a stat la baza formatului bilanţului din legislaţia românească, imobilizările necorporale cuprind:

a) cheltuieli de constituire;
b) cheltuieli de cercetare şi dezvoltare, în cazul în care legislaţia naţională permite prezentarea acestora ca active;

[39] ***IAS *38 Imobilizări necorporale*, (par. 119), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 1697.
[40] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 70.

c) concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare;
d) fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziţionat cu titlu oneros;
e) avansuri.

Observaţii:

Conform OMFP 1752/2005, un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material şi deţinut pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terţilor sau pentru scopuri administrative[41]. Acesta trebuie recunoscut în bilanţ dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate şi costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Observăm că definiţia şi criteriile de recunoaştere pentru o imobilizare necorporală corespund, în mare, celor prezentate în IAS 38. Excepţie face criteriul de control asupra imobilizării necorporale, care nu apare prezentat în mod expres în legislaţia românească. Având în vedere că o entitate deţine c*ontrolul* asupra unei imobilizări necorporale atâta timp cât entitatea are capacitatea de a obţine beneficii economice ce decurg din acea imobilizare, considerăm că nu exista conflicte între criteriile de recunoaştere din legislaţia românească şi cele prezentate în IAS 38.

Observăm că, în legislaţia românească, asemenea Directivei a IV-a, în cadrul imobilizărilor necorporale sunt incluse *cheltuielile de constituire*, deşi acestea nu îndeplinesc criteriile menţionate în definiţia unui activ necorporale (acestea nu sunt prezente în IAS 38). Acestea pot fi imobilizate şi trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum 5 ani. Directiva a IV-a a CEE, lasă la latitudinea statelor membre, în funcţie de legislaţia naţională, prezentarea cheltuielilor de constituire ca active, dar în viziunea directivei, cheltuielile de constituire sunt prevăzute ca prim element la "Imobilizări necorporale" (elementul A.I.1 din bilanţul propus).

De asemenea, în legislaţia românească, asemenea IAS 38, au fost eliminate *cheltuielile de cercetare* din categoria imobilizărilor necorporale. Cheltuielile de cercetare trebuie recunoscute drept cost atunci când sunt generate. În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare. Conform Directivei a IV-a, cheltuielile de cercetare fac parte din categoria

[41] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 68.

imobilizărilor necorporale, numai dacă legislaţia naţională a statelor membre permite acest lucru. Directiva a IV-a „permite capitalizarea numai a cheltuielilor de dezvoltare”[42].

Fondul comercial este acea parte din fondul de comerţ care nu se regăseşte în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care contribuie la menţinerea sau dezvoltarea potenţialului de activităţi al întreprinderii, reprezentat de clientelă, vad comercial, debuşee, poziţie geografică etc. Fondul comercial se determină ca diferenţă între valoarea reală, stabilită ca valoare recunoscută de părţi în cadrul tranzacţiilor directe şi valoarea înregistrată în contabilitate pentru bunurile identificabile care au făcut obiectul tranzacţiei.

De regulă, fondul comercial apare în cazul relaţiilor de participaţie, când costul de achiziţie al titlurilor cumpărate este mai mare decât mărimea determinată ca procent din capitalul propriu al firmei emitente. În acest caz avem de-a face cu *un fond comercial pozitiv*. În situaţia inversă, când costul de achiziţie al unor acţiuni este mai mic decât valoarea determinată ca urmare a raportării la capitalul propriu, *fondul comercial este negativ*[43].

Observaţii:

Conform OMFP 1752/2005, fondul comercial reprezintă diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate. De asemenea, se face precizarea că fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani, dar, acestea pot să-l amortizeze într-o perioadă mai mare de 5 ani cu condiţia ca aceasta să nu depăşească durata de utilizare economică a activului şi să fie prezentată şi justificată în notele explicative

IAS 38 nerevizuit prescria o amortizare sistematică a activelor necorporale pe durata de viaţă utilă a acestora, care includea presupunerea contestabilă că durata de viaţă nu trebuie să depăşească, de regulă, 20 de ani de la punerea în funcţiune a activului, dar pot fi şi excepţii de la această durată. În versiunea revizuită a IAS 38, prezumţia contestabilă a fost înlăturată, cerând ca, atunci când în urma unei analize a tuturor factorilor relevanţi, nu există o limită clară a perioadei în care se aşteaptă de la respectivul activ să genereze beneficii economice, atunci acea imobilizare necorporală trebuie privită ca având o *durată de viaţă nedeterminată*. ***IAS 38 cere ca imobilizările necorporale cu o durată de viaţă nedeterminată să nu fie amortizate.***

[42] *Tabel de concordanţă între Directiva a IV-a a CEE şi Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE* , http://www.cafr.ro.
[43] Berheci, M., *Contabilitate financiară II* , Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 44.

1.2.2.1 Evaluarea imobilizărilor necorporale la intrarea în patrimoniu (la recunoaşterea iniţială)

Acestea trebuie evaluate, în momentul procurării, la costul lor înţelegând prin acesta valoarea contabilă sau valoarea de intrare. Pentru imobilizările procurate cu titlu oneros valoarea contabilă este reprezentată de *costul de achiziţie.* Pentru imobilizările realizate în regie proprie valoarea contabilă este reprezentată de *costul de producţie*. Pentru imobilizările aduse ca aport la capitalul social valoarea contabilă este reprezentată de *valoarea de aport*. Pentru imobilizările obţinute prin subvenţionare, valoarea de intrare este dată de *valoarea justă* (subvenţia se recunoaşte prin contabilizarea acesteia la valoarea nominală[44]). Pentru imobilizările primite cu titlu gratuit şi cele care fac obiectul unui schimb între entităţi valoarea contabilă este reprezentată de *valoarea justă*[45]). Pentru imobilizările achiziţionate prin leasing, această valoare prezintă anumite particularităţi şi se determină conform cerinţelor IAS 17 „*Contracte de le*asing". Pentru imobilizările achiziţionate ca parte a unei combinări de întreprinderi, costul este reprezentat de *valoarea justă* a imobilizării la data achiziţiei, în conformitate cu IFRS 3 „Combinări de întreprinderi".

Componentele ***costului de achiziţie*** a unei imobilizări necorporale sunt similare costului de achiziţie a unei imobilizări corporale.

Cu privire la stabilirea criteriilor de recunoaştere pentru ***imobilizările necorporale generate intern,*** IAS 38 separă *faza de cercetare* de *faza de dezvoltare* pentru crearea unei imobilizări necorporale. În situaţia în care, aceste faze nu se pot delimita pentru un anumit proiect, entitatea va trata „cheltuielile cu acel proiect ca şi cum ar fi determinate doar de faza de cercetare"[46], ceea ce înseamnă că acele cheltuieli din faza de cercetare nu trebuie recunoscute ca imobilizare, ci drept cheltuieli ale perioadei în care au fost generate.

IAS 38 prezintă câteva exemple de activităţi de cercetare:

- activităţi în scopul obţinerii de noi cunoştinţe;
- identificarea, evaluarea şi selecţia finală a aplicaţiilor din cercetare sau altor cunoştinţe;

[44] ***IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală* , paragraf 23.
[45] Ibidem , paragraf 23.
[46] ***IAS 38 *Imobilizări necorporale*, (par. 53), *IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, p. 1685.

- cercetarea pentru găsirea de materiale, aparate, produse, procese, sisteme sau servicii alternative;
- formularea, proiectarea, evaluarea şi selecţia finală a alternativelor posibile pentru materiale noi sau îmbunătăţite, aparate, produse, procese, sisteme sau servicii.

În urma fazei de dezvoltare, *un activ necorporal poate fi recunoscut* atâta timp cât entitatea poate demonstra[47]:

a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibile pentru utilizare sau vânzare;
b) intenţia sa de a finaliza acea imobilizare necorporală spre a fi folosită sau vândută;
c) capacitatea sa de a folosi sau vinde imobilizarea necorporală;
d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate să demonstreze existenţa unei pieţe pentru produsele obţinute folosind acea imobilizare necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine, sau, dacă se prevede folosirea sa pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;
e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi a altor resurse adecvate pentru a duce la bun sfârşit dezvoltarea sa în vederea utilizării sau vinderii imobilizării necorporale;
f) capacitatea sa de a evalua cu credibilitate cheltuiala atribuibilă imobilizării necorporale în timpul dezvoltării sale.

IAS 38 prezintă câteva exemple de activităţi de dezvoltare:

- proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;
- proiectarea uneltelor şi matriţelor care implică tehnologie nouă;
- proiectarea, construcţia şi operarea unei uzine-pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă;
- proiectarea, construcţia şi testarea unei variante alternative pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.

Costul activului necorporal realizat în regie proprie este reprezentat de cheltuielile suportate de la data la care activul necorporal întruneşte criteriile de recunoaştere şi este format

[47] Ibidem, p. 1685.

din toate costurile care pot fi atribuite direct realizării acelui activ, alocate în aceeaşi manieră ca şi în cazul imobilizărilor corporale.

Standardul dă câteva exemple de costuri care pot fi atribuite direct[48]:

- costurile materialelor şi serviciilor folosite sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
- costurile beneficiilor angajaţilor reieşite din generarea imobilizării necorporale;
- taxele de înregistrare a unui drept legal; şi
- amortizarea brevetelor şi licenţelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

Recunoaşterea dobânzii ca o componentă a costului imobilizării necorporale generate intern este stabilită pe baza criteriilor din IAS 23 Costurile îndatorării.

Nu sunt recunoscute ca elemente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

- cheltuielile cu vânzarea, cele administrative sau generale de regie cu excepţia cazului în care aceste cheltuieli pot fi direct atribuite procesului de pregătire a activului pentru folosinţă;
- ineficienţele identificate în fazele de început şi pierderile din exploatare iniţiale apărute înainte ca activul să atingă nivelul de performanţă planificat;
- cheltuiala cu instruirea personalului pentru exploatarea activului.

Conform standardelor internaţionale, fondul comercial *produs din resurse proprii* nu trebuie recunoscut ca imobilizare[49], deoarece acesta nu reprezintă o resursă identificabilă controlată de societate, al cărei cost să poată fi determinat cât mai exact. Standardele internaţionale precizează că mărcile, emblemele, titlurile de publicare, listele de clienţi, generate intern nu trebuie recunoscute ca imobilizări, deoarece cheltuielile care se fac cu acestea nu pot fi distinse de costul dezvoltării afacerii, ca întreg. Toate aceste cheltuieli vor fi contabilizate ca şi cheltuieli ale perioadei. De asemenea, IAS 38 precizează că aceste cheltuieli cu o imobilizare necorporală care au fost recunoscute iniţial drept cheltuieli ale perioadei, nu vor fi recunoscute ca parte a costului unei imobilizării necorporale la o dată ulterioară.

În cazul achiziţiilor, imobilizările necorporale trebuie recunoscute la *valoarea justă,* care este preţul, determinat obiectiv, pentru care poate fi schimbat un activ, de bunăvoie, între

[48] ***IAS 38 *Imobilizări necorporale*, (par. 66), *IFRS 2005,* Editura CECCAR, 2005, p. 1687.
[49] ***IAS 38 *Imobilizări necorporale*, (par. 48), *IFRS 2005,* Editura CECCAR, 2005, p. 1686.

părţi în cunoştinţă de cauză. O imobilizare necorporală obţinută printr-o combinare de întreprinderi poate fi separabilă, dar numai împreună cu o altă imobilizare necorporală sau corporală aferentă. Spre exemplu[50], este posibil ca titlul sub care se publică o revistă să nu poată fi vândut separat de o bază de date cu abonaţi sau o marcă de apă minerală naturală să nu poată fi vândută fără izvorul aferent. În astfel de cazuri, dobânditorul recunoaşte grupul de imobilizări ca pe o imobilizare individuală separată de fondul comercial, dacă valorile juste individuale ale imobilizărilor din grup nu pot fi evaluate credibil. Fondul comercial este capitalizat în cazul în care a fost achiziţionat. Deci, deşi societatea achiziţionată ar putea să nu fi recunoscut fondul comercial pentru că a fost generat intern, societatea care a achiziţionat poate să-l recunoască, având în vedere că au achiziţionat acest fond comercial, fiind recunoscut că au plătit o sumă suplimentară pentru ceva ce cred că este inerent în societatea achiziţionată, cum ar fi reputaţia pentru că produc sau fac ceva bine.

Cheltuielile ulterioare cu un proiect de cercetare dezvoltare achiziţionat separat sau printr-o combinare de întreprinderi şi recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

- recunoscute drept cost dacă este vorba de cheltuieli cu cercetarea;
- recunoscute drept cost dacă este vorba de cheltuieli cu dezvoltarea care nu satisfac criteriile de recunoaştere a unei imobilizări necorporale;
- adăugate valorii contabile a proiectului în curs dacă este vorba de cheltuieli de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaştere a unei imobilizări necorporale;

1.2.2.2 Evaluarea imobilizărilor necorporale ulterioară recunoaşterii iniţiale

O imobilizare necorporală va fi evaluată, fie după modelul costului, fie după modelul reevaluării prevăzute de IAS 38 revizuit în anul 2005. Conform *modelului costului*, după recunoaşterea iniţială, o imobilizare necorporală va fi evaluată la costul său din care se deduc orice amortizare acumulata şi orice pierdere din depreciere acumulată. *Modelul reevaluării* permite evaluarea imobilizărilor necorporale la valoarea reevaluată, care este valoarea justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară acumulata şi orice pierdere din depreciere acumulată ulterior. Metodologia este asemănătoare reevaluării imobilizărilor corporale.

În ceea ce priveşte amortizarea imobilizărilor necorporale:

[50] http://www.cafr.ro/

- *metoda de amortizare* a imobilizărilor necorporale trebuie aleasă astfel încât aceasta să reflecte modul în care societatea consumă beneficiile economice asociate activului.
- *durata de viaţă poate fi determinată sau nedeterminată.* O imobilizare necorporală are o durată de viaţă nedeterminată atunci când, în urma unei analize a tuturor factorilor relevanţi, nu se poate stabili o limită previzibilă a perioadei în care se aşteaptă ca imobilizarea să genereze fluxuri de trezorerie nete pentru entitate.
- valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale a cărei durata de viaţă este determinată este *nulă*, cu excepţia următoarelor cazuri: există angajamentul unei terţe părţi că va cumpăra activul la expirarea duratei de viaţă utilă sau există o piaţă activă pentru acel tip de active la sfârşitul duratei de viaţă utilă a acestuia.

În legislaţia românească nu se face nici o precizare cu privire la reevaluarea imobilizărilor necorporale.

1.2.3 Politici şi opţiuni contabile privind stocurile

Ciclul de exploatare reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea lor în numerar sau echivalente de numerar[51]. Conform OMFP 1752/2005, ciclul de exploatare al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare şi finalizarea acestora în trezorerie sau sub forma unui echivalent de trezorerie. În cadrul acestui proces sunt abordate aspecte privind stocurile de valori materiale, performanţele întreprinderii, remuneraţiile personalului, indiferent de caracteristicile ciclului de exploatare:

- a activităţii comerciale – **achiziţie – depozitare - desfacere**
- a activităţii de producţie **achiziţie – producţie - desfacere**.

Principalele standarde internaţionale care fac referire în mod direct sau indirect la ciclul de exploatare sunt: IAS 2 *„Stocuri”*, IAS 8 „*Politici contabile, schimbări în estimări contabile şi erori*”, IAS 11 „*Contractele de construcţii*”, IAS 12 „*Impozit pe profit*”, IAS 14 „*Raportarea pe segmente*”, IAS 17 „*Leasing*”, IAS 18 „*Venituri*”, IAS 19 „*Beneficiile angajaţilor*”, IAS 20 „*Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală*”, IAS 21 „*Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar*”, IAS 23 „*Costurile îndatorării*”, IAS 29 „*Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste*”, IAS 33 „*Rezultatul pe acţiune*”, IAS 36 „*Deprecierea activelor*”, IAS 37 „*Provizioane, datorii şi active contingente*”, IAS 39 „*Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare*”.

Tratamente contabile privind stocurile

IAS 2 *„Stocuri”* are ca obiectiv descrierea tratamentului contabil al stocurilor, oferind indicaţii cu privire la determinarea costului şi la recunoaşterea ulterioară a acestora ca o cheltuială.

Stocurile sunt active circulante care îndeplinesc următoarele condiţii:

- deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii,
- în curs de producţie, în vederea vânzării;

[51] *** IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare, IFRS 2005,* Editura CECCAR, par. 58.

- sub formă de materii prime, materiale, furnituri şi alte consumabile care trebuie consumate în procesul de produc ţie sau prestarea de servicii.

Stocurile includ:

- bunuri cumpărate pentru a fi revândute fără a fi transformate,
- materii prime, materiale şi consumabile folosite în procesul de producţie sau prestarea de servicii,
- produse finite şi producţia în curs,
- costul serviciilor efectuate de un prestator de servicii, pentru care entitatea nu a înregistrat încă venitul aferent.

Stocurile, ca şi active, sunt recunoscute în bilanţ dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

- sunt resurse controlate de întreprindere (entitatea asumându-şi riscurile şi avantajele deţinerii stocurilor),
- există probabilitatea ca acestea să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere,
- costul stocurilor să poată fi determinat cât mai corect.

Dacă nu este există posibilitatea estimării beneficiilor economice viitoare, acestea nu sunt recunoscute ca active, ci vor fi recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei în contul de profit şi pierdere.

Observaţii:

Asemenea IAS2 „Stocuri", în OMFP 1752/2005 sunt prezentate criteriile de recunoaştere a unu activ circulant, făcând referi la ciclul de exploatare, fără a exista divergenţe între criteriile prezentate în ordin şi cele precizate de IAS 2 „Stocuri". În Directiva a IV-a aceste criterii de recunoaştere nu sunt prezentate, dar nici nu sunt interzise.

Evaluarea stocurilor

Evaluarea constă în cuantificarea, în expresie monetară, a mijloacelor materiale, creanţelor, obligaţiilor, costurilor, veniturilor, rezultatelor financiare folosind preţuri şi tarife.

Conform Cadrului general IASB, evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care structurile situaţiilor financiare vor fi recunoscute în bilanţ şi contul de profit şi pierdere[52]. Acest proces ridică unele probleme, care trebuie soluţionate în mod unitar de către

[52] *** *IFRS 2005*, Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare IASB, CECCAR, par. 99, p. 53.

toate entităţile, cu privire la determinarea unei valori cât mai credibile şi permiterea comparabilităţii structurii stocurilor şi valorii acestora din întreprinderi diferite. Acestea nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât cea care poate fi obţinută prin utilizarea sau vânzarea lor.

Evaluarea stocurilor se face în următoarele momente:

- la intrarea în patrimoniu;
- cu ocazia inventarierii;
- la închiderea exerciţiului;
- la ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum.

La ***intrarea în patrimoniu,*** stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la **valoarea de intrare** denumită şi **valoare contabilă**. Pentru stocurile procurate cu titlu oneros valoarea contabilă este reprezentată de *costul de achiziţie.* Pentru stocurile rezultate din procesul de producţie al entităţii valoarea contabilă este reprezentată de *costul de producţie*. Pentru stocurile aduse ca aport la capitalul social valoarea contabilă este reprezentată de *valoarea de aport*. Pentru stocurile obţinute prin subvenţionare, valoarea de intrare este dată de *valoarea justă* (subvenţia se recunoaşte prin contabilizarea acesteia la valoarea nominală[53]). Pentru stocurile primite cu titlu gratuit şi cele care fac obiectul unui schimb între entităţi valoarea contabilă este reprezentată de *valoarea justă.*

Conform IAS 2, costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se regăsesc[54].

Costul de achiziţie cuprinde preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile (taxe vamale, accize cu excepţia celor pe care întreprinderea le poate recupera de la autorităţile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv. Nu fac parte din costul de achiziţie reducerile comerciale (rabaturile, remizele şi risturnurile), reducerile financiare (sconturi) şi alte elemente similare.

[53]***IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală* , paragraf 23.
[54] *** IAS 2 *Stocuri, IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, par. 10, p. 700.

Rabaturile reprezintă reduceri practicate asupra preţului de vânzare, ţinând cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, ţinând cont de volumul vânzărilor, importanţa clientului sau de poziţia sa preferenţială.

Remizele reprezintă reduceri practicate asupra preţului de vânzare ţinând cont de volumul vânzărilor, importanţa clientului sau de poziţia sa preferenţială.

Risturnurile reprezintă reduceri practicate asupra ansamblului operaţiilor efectuate cu acelaşi cumpărător pe o perioadă determinată.

Structura costurilor de achiziţie poate fi sintetizată ca în Tabelul 5.10.

Tabelul 1-10 Structura costurilor de achiziţie

	Denumire
1	Preţul de cumpărare al stocurilor
2	Rabat (%* rd.1)
3	Remiză (% * (rd.1-rd.2))
4	Risturn (% * (rd.1-rd.2-rd.3))
5	NET COMERCIAL (rd.1-rd.2-rd.3-rd.4)
6	Discount (%* rd. 5)
7	NET FINANCIAR (rd.5-rd.6)
8	Cheltuieli de transport
9	Cheltuieli cu primele de asigurare
10	Alte cheltuieli (comisioane, taxe vamale, cheltuieli de manipulare etc.)
11	COSTUL DE ACHIZIŢIE (rd.7 + rd.8 + rd.9 + rd.10)

În opinia noastră, costul de achiziţie include, pe lângă preţul de cumpărare, toate cheltuielile directe şi indirecte angajate pentru a aduce bunul în patrimoniu şi a-l da în folosinţă.

Costul de achiziţie putea include şi diferenţele de curs valutar (cazuri foarte rare) atunci când sunt permise de tratamentul alternativ prevăzut de IAS 21 „*Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar*" nerevizuit. Aceste diferenţe se limitau doar la acelea care au rezultat dintr-o depreciere monetară accentuată împotriva căreia nu există nici un mijloc practic de acoperire a riscului şi care afectează datorii care nu pot fi decontate, rezultate din achiziţia stocurilor[55]. Valoarea diferenţelor de curs valutar incluse în costul de achiziţie nu puteau genera o valoare ajustată a costului de achiziţie mai mare decât minimul dintre costul de înlocuire şi valoarea recuperabilă prin vânzarea bunului sau utilizarea sa[56]. Diferenţele de curs valutar nu erau incluse în costul de achiziţie al stocului, dacă entitatea avea capacitatea să deconteze sau să

[55] *** IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar* , par. 21.

[56] Cauciuc, L., Bunget, O., Farcane., N., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS 2 Stocuri*, Editura CECCAR, 2004, p. 73.

acopere riscurile aferente datoriei în valută generate de stoc în momentul achiziţiei sale. Conform IAS 21 şi IAS 2 revizuite în anul 2005, diferenţele de curs valutar nu mai pot fi incluse în costul de achiziţie.

Reducerile financiare (sconturile) vor fi tratate în conformitate cu IAS 18 „Venituri" astfel:

- dacă factura este achitată la data achiziţiei, scontul nu se va contabiliza distinct ci se va scade din valoarea cumpărărilor;
- dacă factura este achitată ulterior, scontul este contabilizat ca şi venit financiar al perioadei, la cumpărător.

Exemplul nr. 1: SC ALFA SA, a achiziţionat materii prime de la un furnizor extern. Transportul este realizat de către o firmă specializată. Elementele care stau la baza determinării costului de achiziţie:

- valoarea materiei prime 30.000 Euro;
- cursul Ron/Euro la data achiziţiei 3,50;
- taxele vamale 5%;
- comision vamal 0,5%;
- cheltuieli de transport 3570 RON.

Tabelul 1-11 Determinarea costului de achiziţie

Element	**Formulă**	**Valoare**
Preţ de cumpărare	30.000*3,5	105.000
+ taxe vamale	105.000 * 5%	5.250
+ comision vamal	105.000 * 0.5%	525
+ cheltuieli de transport		3.570
= **Costul de achiziţie**		**114.345**

Exemplul nr. 2: SC ALFA SA, a achiziţionat materii prime de la un furnizor intern, a cărui preţ de cumpărare 10.000 RON. Transportul este realizat prin eforturi proprii. Materia primă este asigurată pe durata transportului (prima de asigurare 150 RON). Firma primeşte o reducere comercială de 1%. Determinarea costului de achiziţie:

Tabelul 1-12 Determinarea costului de achiziţie

Descriere	**Formulă**	**Valoare**
Preţ de cumpărare		10.000
+ Prima de asigurare		150
- Reducere comercială	1% * 10.000	100
+ Transport		220
TVA	19% * (10.000-100)	1.881
= **Costul de achiziţie**		**10.270**

În general, dacă în cazul transportului făcut cu mijloace proprii nu se pot estima cheltuielile aferente unui transport (cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli cu salariul şoferului, cheltuieli cu contribuţiile aferente salariului), acestea determinându-se la sfârşitul lunii, valoarea transportului nu se include în costul de achiziţie, ci se va înregistra ca o cheltuială a perioadei[57].

Costul de producţie al unui bun cuprinde costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi alocarea sistematică a regiei de producţie, fixă şi variabilă, generată de procesul de fabricaţie a acestui bun. *Regia fixă de producţie* constă în cheltuieli indirecte care rămân constante indiferent de volumul producţiei, cum sunt: unele amortizări, cheltuielile cu întreţinerea, conducerea şi administrarea secţiilor etc., iar *regia variabilă de producţie* constă în cheltuieli indirecte, care sunt direct proporţionale cu volumul producţiei, şi anume: cheltuieli indirecte cu materialele, unele salarii indirecte, o parte din cheltuielile cu energia electrică etc. În costul de producţie *nu se includ* pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, în afară de cazurile în care asemenea cheltuieli sunt necesare în procesul de producţie anterior trecerii într-o altă fază de fabricaţie, cheltuielile de desfacere, cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile financiare, numai cu unele excepţii prevăzute în Standardele Internaţionale de Contabilitate (de ex. atunci când participă la aducerea stocurilor în forma finală). Acestea sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit.

Conform IAS 2, alocarea regiei fixe de producţie se face pe baza capacităţii normale de producţie (capacitatea estimată a fi obţinută, în medie, de-a lungul unei perioade de timp, în condiţii normale). În cazul în care producţia obţinută este mai mică decât capacitatea normală de producţie, regia fixă nealocată este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut

[57] Cauciuc, L., Bunget, O., Farcane., N., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS 2 Stocuri*, Editura CECCAR, 2004, p. 70.

La SC ALFA SA gestiunea stocurilor se realizează prin *metoda inventarului permanent*, care constă în „utilizarea conturilor de stocuri pentru a determina şi urmări stocul scriptic după fiecare operaţie de intrare şi de ieşire[58]. Astfel, în cursul perioadei, toate intrările şi ieşirile de stocuri se înregistrează, în mod cronologic, pe baza documentelor justificative, în debitul sau creditul conturilor de stocuri. La sfârşitul perioadei se stabileşte soldul scriptic care se confruntă cu soldul faptic, stabilit în urma inventarierii stocurilor. Diferenţele constatate în plus sau în minus se regularizează astfel: minusurile la inventar se înregistrează prin debitarea conturilor de cheltuieli care privesc stocul respectiv, în corespondenţă cu creditarea conturilor de stocuri. Plusurile constatate la inventar se înregistrează prin debitarea conturilor de stocuri în corespondenţă cu creditarea conturilor de cheltuieli care privesc stocul respectiv.

Exemplul nr. 3: Pentru calcularea costului produsului finit „P" s-au efectuat următoarele cheltuieli în (RON):

Tabelul 1-13 Cheltuieli efectuate pentru producerea produsului finit „P"

Denumire cheltuială	**Total costuri**	**Costuri directe**	**Costuri indirecte**	**CGA[59]**	**Costuri desfacere**
Cheltuieli cu materiile prime (601)	20000	20000	-	-	-
Cheltuieli cu materialele consumabile(602)	3000	2400	600	-	-
Cheltuieli cu mat. de natura obiect.de inventar (603)	1500	800	200	200	300
Cheltuieli cu energia şi apa (605)	2000	1400	300	200	100
Cheltuieli cu salarii personal (641)	13700	8000	1500	3000	1200
Cheltuieli cu diferite contribuţii salariilor (645)	9300	5500	1100	1800	900
Cheltuieli cu reclama şi publicitatea (623)	600	-	-	600	-
Cheltuieli cu deplasări, detaşări (625)	250	-	-	250	-
Cheltuieli cu serviciile bancare (627)	100	-	-	100	-
Cheltuieli cu dobânzile (666)	1500	-	-	1500	-
Amortizare clădiri, instalaţii şi echipamente (681)	1800	-	-	1800	-
TOTAL	**53750**	**38100**	**3700**	**9450**	**2500**

Menţionăm că nivelul normal al capacităţii de producţie este de 30000 de bucăţi, în timp ce, nivelul real al capacităţii de producţie este de 25000 de bucăţi.

Cheltuielile indirecte (regia de producţie fixă şi variabilă), în valoare de 3700, se împart astfel:

- costuri indirecte variabile (regia de producţie variabilă): 2300
- costuri indirecte fixe(regia de producţie fixă): 1400.

Determinarea cheltuielilor încorporabile şi neîncorporabile în costul de producţie:

[58] Ionescu, C., *Naţional şi internaţional privind contabilizarea stocurilor*, în revista *Gestiunea şi Contabilitatea firmei* , nr.5, 2006, p. 14.
[59] CGA – cheltuieli generale de administraţie

Determinarea regiei fixe care este recunoscută drept cheltuială a perioadei:

Regia recunoscută ca o cheltuială a perioadei = Cheltuielile fixe * (1 – Nivelul real / Nivelul normal) = 1400*(1- 25000/30000) = 233,33

Tabelul 1-14 Determinarea cheltuielilor încorporabile/neîncorporabile în costul de producţie

Cheltuielile încorporabile în valoarea stocului		**Cheltuielile neîncorporabile în valoarea stocului**	
Costuri directe	38100,00	CGA	9450,00
Costuri indirecte	3700,00	Costuri de desfacere	2500,00
Regia recunoscută ca o cheltuială a perioadei	(233,33)	Regia recunoscută ca o cheltuială a perioadei	233,33
COST DE PRODUCŢIE	**41566,67**	**Total cheltuielile neîncorporabile**	**12183,33**

Costurile aferente împrumuturilor, cum sunt dobânzile corespunzătoare descoperirilor de cont şi împrumuturilor pe termen lung şi scurt şi diferenţele de curs valutar aferente împrumuturilor într-o monedă străină[60], care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ pe termen lung sau cu ciclu lung de fabricaţie, pot fi incluse în costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de IAS 23 „Costurile îndatorării" (atunci când se aplică tratamentul contabil alternativ). Sunt active pe termen lung stocurile (doar stocurile le avem în vedere aici) care necesită o perioadă substanţială de timp pentru a fi gata în vederea vânzării şi mai puţin acele stocuri care sunt fabricate în mod curent şi repetitiv. Folosirea tratamentului contabil alternativ presupune capitalizarea costului îndatorării ce poate fi direct atribuit achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui element de stoc ce se realizează în cadrul unui ciclul lung de fabricaţie[61]. În concluzie, costurile îndatorării sunt capitalizate (incluse în costul stocurilor) atunci când există probabilitatea ca ele să aibă drept rezultat obţinerea de beneficii economice viitoare pentru întreprindere şi pot fi evaluate cât mai corect posibil. Conform IAS 23, valoarea cheltuielilor capitalizate nu trebuie să depăşească valoarea costurilor îndatorării suportate în timpul acelei perioade[62]. Costurile îndatorării care nu îndeplinesc condiţiile menţionate vor fi înregistrate ca şi cheltuieli financiare ale perioadei în care acestea au apărut.

Alte cheltuieli financiare care pot fi incluse în costul stocurilor vizează diferenţele de curs valutar nefavorabile aferente datoriilor. De exemplu, în cazul importului, atunci când la întocmirea declaraţiei vamale apare doar avizul de însoţire, factura fiind primită mai târziu (la alt

[60] Reglementările aprobate prin OMFP 94/2001 (art. 5.13 a) prevede ca nu poate fi aplicat tratamentul alternativ prevăzut de IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar* , întrucât nu sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de Interpretarea SIC 11.

[61] Cauciuc, L., Bunget, O., Farcane., N., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS 2 Stocuri*, Editura CECCAR, 2004, p. 116.

[62] ***IAS 23 *Costurile îndatorării, IFRS 2005*, Editura CECCAR, , p. 1158.

curs de schimb) sau în cazul unui contract de leasing financiar, cu valorile exprimate în valută, atunci când se exercită opţiunea de cumpărare, iar cursurile de schimb sunt diferite[63].

Valoarea justă „este suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv[64]„. „Valoarea justă este în fapt preţul pieţei"[65], în condiţiile existenţei unei pieţe active pentru un anumit bun. Aceasta corespunde valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie aşteptate de la respectivul element în viitor. Dacă nu există o piaţă activă, valoarea justă trebuie calculată pe baza unui model previzional.

Evaluarea stocurilor aduse ca aport se face în momentul aportului, la mărimea valorii de aport („valorii juste a acţiunilor primite în schimb, egală cu valoarea justă a stocurilor"[66]). Valoarea justă este stabilită de către asociaţi sau de către un evaluator independent, această valoare remunerând valoarea acţiunilor sau a altui instrument de capital propriu.

Evaluarea stocurilor care intră în gestiune ca urmare a unor programe de asistenţă guvernamentală (subvenţii) se face la valoarea corespunzătoare subvenţiilor guvernamentale (conform IAS 20"Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală"). În condiţiile în care subvenţia guvernamentală este reprezentată de transferul unui activ nemonetar, valoarea de intrare este dată de valoarea justă.

Valoarea justă a stocurilor obţinute cu titlu gratuit este valoarea de piaţă a stocurilor sau, în absenţa unei valori de piaţă, este valoarea de utilitate stabilită de întreprindere.

Observaţii:

Conform OMFP 1752/2005 activele circulante (deci şi stocurile) trebuie evaluate la costul de achiziţie sau costul de producţie. Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se regăsesc[67]. Costul de producţie cuprinde cheltuielile directe aferente producţiei, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricarea acestora.

---

[63] Berheci, M., *Contabilitate financiară II*, Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 41.
[64] *** *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare*, *IFRS 2005*, CECCAR, Bucureşti.
[65] Feleagă N., Malciu, L., *Revenire la provocările şi decepţiile recursului la valoarea justă în măsurarea contabilă,* în volumul Congresul profesiei contabile din România *Armonizarea sau convergenţă în Standarde Internaţionale de Contabilitate* , Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 293.
[66] Sandu, M., Liţoiu, V., Popescu, J., *Metode de evaluare şi evidenţă a activelor circulante de natura stocurilor,* în revista *Gestiunea şi Contabilitatea firmei*, nr.5, 2003, p. 6.
[67] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, art 127.

Deşi IAS 2 detaliază mai mult componentele costului de achiziţie şi ale costului de producţie, considerăm că nu există conflicte între OMFP 1752/2005 şi IAS 2 „Stocuri" cu privire la costul de achiziţie sau producţie. De asemenea, OMFP 1752/2005 face referiri, ca şi IAS 2, la costul stocurilor unui prestator de servicii.

Menţionăm că, în Directiva a IV-a, preţul de cumpărare se calculează prin „adăugarea cheltuielilor accesorii la preţul plătit"[68]. Observăm că aceasta nu face menţiuni suplimentare cu privire la componenţa cheltuielilor accesorii. Conform directivei, costul de producţie se calculează „prin adăugarea la preţul de cumpărare a materiilor prime şi materialelor consumabile a costurilor direct atribuibile produsului în cauză"[69] precizând că se poate include în costul de producţie şi o parte din cheltuielile indirecte, fără sa facă precizări suplimentare la cheltuielile indirecte care se includ în costul de achiziţie. De asemenea, nu precizează nimic despre cheltuielile care nu se includ în costul de producţie.

În conformitate cu OMFP *1752/2005*, prin valoare justă se înţelege „suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii, cu preţul determinat obiectiv". Observăm că nu există conflicte între legislaţia naţională şi IAS 2, nici în ceea ce priveşte valoarea justă.

De asemenea, ca şi în IAS 2, în OMFP 1752/2005 sunt permise, pentru determinarea costului stocurilor, metoda costului standard (în activitatea de producţie) şi metoda preţului cu amănuntul (în comerţul cu amănuntul).

Cu ocazia inventarierii, stocurile sunt evaluate la *valoarea de inventar*, stabilită în funcţie de preţul pieţei, de utilitatea şi starea stocului. Conform IAS 2 „Stocuri", la inventariere, acestea sunt evaluate la *valoarea cea mai mică dintre cost* şi *valoarea realizabilă netă.*

La ***închiderea exerciţiului***, evaluarea stocurilor îmbracă două variante[70]:

a) varianta „cost istoric",
b) varianta „retratarea la inflaţie".

[68] *** Directiva a IV-a CEE, art. 35, aliniatul 2.
[69] Ibidem, aliniatul 3 (b).
[70] Sandu, M., Liţoiu, V., Popescu, J., *Metode de evaluare şi evidenţă a activelor circulante de natura stocurilo*r, în revista Gestiunea şi Contabilitatea firmei , nr.5, 2003, p. 11.

a) *Varianta „cost istoric":* stocurile sunt inventariate şi apoi acestea trebuie evaluate *„la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă* (VRN)"[71]. Cu ocazia inventarierii se estimează valoarea de recuperare a costurilor acestor stocuri în perioada următoare. Valoarea realizabilă netă este „preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi costurile estimate necesare vânzării"[72].

Structurile bilanţiere trebuie evaluate la *valoarea contabilă pusă de acord cu valoarea de inventar*. În conformitate cu principiul prudenţei, activele nu trebuie evaluate la o valoare mai mare decât cea la care se aşteaptă să fie obţinută din vânzarea sau utilizarea lor. Diferenţele în plus pentru elementele de activ şi diferenţele în minus pentru elementele de pasiv nu se înregistrează în contabilitate. Diferenţele constatate în minus aferente elementelor de activ şi diferenţele constate în plus aferente pasivelor se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării sau provizioanelor.

Activele vor fi evidenţiate în bilanţ la *valoarea netă contabilă*, care poate fi egală cu valoarea de intrare, iar pasivele numai la valoarea de intrare (adică provizioanele aferente datoriilor se evidenţiază distinct ca pasive şi se adună, nu se scad, cum sunt cele aferente activelor)[73].

Altfel spus, elementele bilanţiere nu pot fi evaluate în situaţiile financiare la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. Ceea ce înseamnă că acestea pot fi evaluate la o valoare mai mică decât costul lor, până la valoarea realizabilă netă. În aceste cazuri, diferenţa generează provizioane sau datorii contingente, care sunt tratate conform IAS 37"*Provizioane, datorii şi active contingente*". Provizioanele sau datoriile contingente pot apărea din contracte ferme de vânzare/cumpărare. Altfel spus, stocurile vor fi aduse, prin depreciere, la VRN.

Trebuie făcută precizarea că valoarea materialelor şi a consumabilelor folosite în producţie nu este diminuată sub cost dacă se estimează că produsele finite în care urmează să se încorporeze vor fi vândute la un preţ mai mare sau egal cu costul lor (vezi exemplul 3). În această situaţie, *costul de înlocuire* al materiilor prime poate fi cea mai adecvată măsură a VRN (IAS 2, par. 32).

[71] *** IAS 2 *Stocuri , IFRS 2005*, Editura CECCAR, 2005, par. 9, p. 700.
[72] Ibidem, par. 6, p. 700.
[73] Berheci, M., *Contabilitate financiară II*, Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 57.

Costul stocurilor nu este recuperabil dacă acestea au suferit deteriorări, dacă au fost uzate moral, integral sau parţial, sau preţurile lor de vânzare s-au diminuat, sau au crescut costurile estimate pentru finalizarea sau vânzarea produsului[74].

În fiecare exerciţiu, se va face o nouă estimare a VRN. În momentul în care au dispărut circumstanţele care au justificat evaluarea stocurilor sub nivelul costurilor acestora, deprecierea trebuie reluată (diminuată sau anulată), astfel încât noua valoare contabilă a stocului să fie cea mai mică valoare dintre cost şi VRN.

Estimarea valorii realizabile nete se face în funcţie de destinaţia sau scopul pentru care este deţinut stocul analizat. Pentru bunurile ce vor fi vândute pe baza unor contracte ferme, VNR este preţul stabilit în contract. În condiţiile în care cantitatea contractată este mai mică decât cantitatea deţinută valoarea realizabila netă este reprezentată de preţurile de pe piaţă. De asemenea, trebuie avute în vedere fluctuaţiile preţurilor (preţurile generale de vânzare, practicate pe piaţă) şi costurilor luându-se în considerare cele mai credibile dovezi disponibile în momentul în care are loc estimarea VRN (vezi exemplul 2). Estimarea valorii realizabile nete necesită exercitarea raţionamentului profesional.

În general, VRN trebuie să fie determinată separat, pentru fiecare articol. Sunt permise însă regrupări de elemente asemănătoare sau care au legătură între ele (elemente care aparţin aceleiaşi linii de produse, cu scopuri sau utilizări asemănătoare, fabricate şi comercializate în aceiaşi zonă geografică)[75].

Exemplul nr. 1: La închiderea exerciţiului, la SC ALFA SA situaţia materii prime „A" şi materiei prime „B" era următoarea:

Tabelul 1-15 Situaţia materiilor prime „A" şi „B" la 31.12.N

Materie primă „A"		**Materie primă „B"**		**Total**
Cost achiziţie: Valoare realizabilă netă:	5000 5200	Cost achiziţie: Valoare realizabilă netă:	2100 1950	7100 7150
Valoarea „A" recunoscută în situaţiile financiare	**5000**	**Valoarea „B" recunoscută în situaţiile financiare**	**1950**	6950
Valoare stoc materii prime recunoscută în situaţiile financiare				**6950**

[74] *** IAS 2 *Stocuri , IFRS 2005,* Editura CECCAR, 2005, par. 28, p. 703.
[75] Feleagă, N., Malciu, L., *Recunoaştere, evaluare şi estimare în contabilitatea internaţională*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 164.

Pentru materia primă „B” se înregistrează ajustări privind deprecierea materiilor prime:

Explicaţii	Articol contabil	Sume
Înregistrarea ajustărilor privind deprecierea materiei prime „B” (2100 – 1950 = 150)	6814 = 391	150

Exemplul nr. 2: La sfârşitul exerciţiului, la SC ALFA SA situaţia produselor finite, din categoria I, pentru care există contracte următoarea:

Tabelul 1-16 Situaţia produselor finite, categoria I, la 31.12.N

Denumire produs finit	Cantitate deţinută	Cantitate contractată	Cost unitar	Preţ unitar conform contract	VRN unitară	Valoare recunoscută în bilanţ
„X”	2000	3000	50	60	48	120000
„Y”	1000	800	30	35	29	33800
„Z”	500	500	250	270	235	135000
Valoare produse finite, categoria I, recunoscută în situaţiile financiare						288800

Pentru produsul finit „X”, cantitatea deţinută este inferioară celei contractate, valoarea stocului este calculată pe baza preţului prevăzut în contract (2000*60=120000).

Pentru produsul finit „Y”, cantitatea deţinută este superioară cantităţii contractate, valoarea stocului este calculată astfel:

- pentru cantitatea contractată, evaluarea se face pe baza preţului prevăzut în contract (800*35=28000);
- pentru cantitatea rămasă 200 unităţi (1000-800), evaluarea se face la preţul cel mai mic dintre cost şi VRN (200*29 = 5800);
- Valoarea recunoscută în bilanţ 33800 (28000+5800)

Pentru produsul finit „Y”, cantitatea deţinută este egală cu cea contractată, valoarea stocului este calculată pe baza preţului prevăzut în contract (500*270=135000).

Exemplul nr. 3: La sfârşitul exerciţiului, la SC ALFA SA situaţia materiei prime „A”, care este folosită pentru obţinerea produsului finit „M” (produs solicitat pe piaţă, a cărui cost total unitar de producţie este de 50 RON, preţul de piaţă 65 RON) este următoarea:

Tabelul 1-17 Situaţia materiei prime „A” la 31.12.N

Materie primă „A”	
Cost unitar de achiziţie VRN	15 14
Valoarea „A” recunoscută în situaţiile financiare	15

Deoarece materia primă „A” este folosită pentru obţinerea produsului finit „M”, care

este vândut la un preţ mai mare decât costul de producţie, recunoaşterea „A" în situaţiile financiare se face la costul de achiziţie de 15, chiar dacă VRN este inferioară costului de achiziţie.

Observaţii:

Conform OMFP *1752/2005*, stocurile nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere[76].

Nici în acest caz considerăm că nu există divergenţe între OMFP 1752/2005 şi IAS 2 „Stocuri". În plus, ca şi IAS 2, însă nu atât de detaliat, OMFP 1752/2005 defineşte noţiunea de valoare realizabilă netă ca fiind „preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, şi costurile estimate necesare vânzării" Menţionăm că Directiva a IV-a nu face precizări cu privire la valoarea realizabilă netă, dar nici nu o exclude. Conform Directivei a IV-a, activele circulante pot fi ajustate, în vederea „prezentării acestora la cea mai mică valoare de piaţă sau, în circumstanţe speciale, la o altă valoarea minimă atribuibilă acestora la data bilanţului"[77], până în momentul în care motivele pentru care s-a făcut ajustarea nu mai sunt valabile. Se permite, de asemenea, statelor membre să facă ajustări excepţionale.

b) *Varianta „retratarea la inflaţie*" este varianta propusă de OMFP 94/2001, respectiv retratarea costului istoric la inflaţie[78]. Pentru această variantă se folosesc prevederile IAS 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste". Conform acestui standard, stocurile care sunt reflectate în bilanţ la valoarea realizabilă netă nu se mai retratează, stocurile evidenţiate la costul istoric fiind retratate prin aplicarea la costul istoric a variaţiei indicelui general al preţurilor (între data achiziţiei şi data bilanţului)

La data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, *în general,* stocurile se evaluează şi se scad din gestiune la *valoarea de intrare*.

IAS 2 „Stocuri" recomandă utilizarea metodei *FIFO („Primul-intrat, primul-ieşit"),* şi cea a *costului mediu ponderat*. De asemenea, IAS 2 precizează că entităţile vor folosi aceleaşi

[76] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, art 134.
[77] ***Directiva a IV-a CEE, art. 39, lit. b).
[78] Sandu, M., Liţoiu, V., Popescu, J., *Metode de evaluare şi evidenţă a activelor circulante de natura stocurilor*, în revista Gestiunea şi Contabilitatea firmei , nr.5, 2003, p. 11.

formule pentru determinarea costului stocurilor care au aceeaşi natură şi utilizare pentru entitate, fără a interzice folosirea metodelor diferite pentru stocuri care nu au caracteristici similare. Dacă, pentru stocuri care au aceleaşi caracteristici, se va schimba metoda de determinare a costului, atunci motivul schimbării metodei, precum şi efectele schimbării metodei asupra rezultatului exerciţiului vor fi prezentate în notele explicative. Până la revizuirea IAS 2 în anul 2005, standardul recomanda, în paragraful 19, ca tratament alternativ pentru evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu, metoda *LIFO („ultimul-intrat, primul-ieşit")*. În varianta revizuită a IAS 2 „Stocuri", standardul nu mai permite folosirea LIFO pentru determinarea costului stocurilor la ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum. Metoda LIFO este preferată de întreprinderi în condiţii de inflaţie, deoarece această metodă conduce la creşterea valorii consumurilor/ieşirilor şi la micşorarea valorii stocurilor finale. Altfel spus, utilizarea metodei LIFO conduce la subevaluarea soldurilor finale a stocurilor la sfârşitul perioadei, reducerea profitului brut (prin creşterea valorii consumurilor) şi implicit la reducerea impozitului pe profit.

Schimbările metodelor de evaluare a stocurilor conduc la „manipularea rezultatului", astfel că profitul unei întreprinderi nu depinde doar de performanţele economice şi financiare, ci şi de opţiunea pentru o anumită metodă de evaluare[79].

Observaţii:

Conform OMFP 1752/2005, la data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, stocurile şi alte active fungibile se evaluează şi înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode: metoda primul intrat - primul ieşit (FIFO), metoda costului mediu ponderat (CMP) şi metoda ultimul intrat - primul ieşit (LIFO). Observăm că, asemenea Directivei a IV-a (art. 40), legislaţia naţională permite şi folosirea metodei LIFO, spre deosebire de IAS 2 revizuit, care nu mai permite utilizarea LIFO. Facem precizarea că, Directiva a IV-a permite, pe lângă cele trei metode de evaluare a stocurilor, care au fost asimilate de OMFP 1752/2005, şi a altor „metode similare"[80].

Asemenea IAS 2, OMFP 1752/2005 explică fiecare metodă, făcând precizări referitoare la consecvenţa aplicării aceloraşi metode de la un an la altul şi utilizarea aceloraşi metode pentru stocurile similare.

[79] Berheci, M., *Contabilitate financiară II* , Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 43.
80 ***Directiva a IV-a CEE, art. 40.

Recunoaşterea valorii stocurilor ca şi cheltuieli ale perioadei . În momentul în care stocurile sunt vândute, în conformitate cu prevederile principiului „conectării cheltuielilor la venituri", „valoarea contabilă a stocurilor trebuie recunoscută ca o cheltuială în perioada în care a fost recunoscut venitul corespunzător"[81].

De asemenea, sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada respectivă orice *diminuări ale valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă* şi *toate pierderile de stocuri*. În situaţia în care se fac stornări ale diminuării valorii stocurilor, ca urmare a creşterii valorii realizabile nete, valoarea acestor stornări se va recunoaşte şi înregistra ca o reducere a cheltuielii cu stocurile în perioada în care stornarea a avut loc.

O altă situaţie apare atunci când valorile stocurilor sunt încorporate într-un activ imobilizat corporal, realizat în regie proprie. În acest caz, stocurile sunt recunoscute ca şi cheltuieli pe parcursul duratei utile de viaţă a acelui activ.

Exemplu: La SC ALFA SA situaţia materiei prime „R", este următoarea:

Tabelul 1-18 Situaţia materiei prime „R" la 31.12.N

Materie primă „R"	**31.12.N-1**	**31.12.N**
Cost de achiziţie	2500	2500
VRN	2000	2600
Valoarea „R" recunoscută în situaţiile financiare	2000	2500

La finele **anului N-1**, pentru materia primă „R", se înregistrează ajustări privind deprecierea materiilor prime, deci o creştere a cheltuielilor perioadei N-1:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume (RON)**
Înregistrarea ajustărilor privind deprecierea materiei prime „B" (2500 – 2000 = 500)	6814 = 391	500

La finele **anului N,** stocul de materie primă „R" se regăseşte în întreprindere, însă VRN înregistrează o creştere la 2600 RON. În acest caz, stocurile sunt recunoscute la valoarea cea mai mică (2500) dintre valoarea la cost de achiziţie (2500) şi VRN (2600). În acest caz, se stornează deprecierea înregistrată la sfârşitul exerciţiului N-1, rezultând o reducere a cheltuielilor perioadei cu RON şi o creştere a valorii stocurilor la 2500 RON.

În aceste condiţii, la sfârşitul **anului N**, pentru materia primă „R", se înregistrează reluarea diminuării de valoare a stocurilor, ca urmare a creşterii VRN în anul N:

81 *** IAS 2 *Stocuri , IFRS 2005,* Editura CECCAR, 2005, par. 34, p. 704.

Explicaţii	Articol contabil	Sume (RON)
Înregistrarea reluării diminuării stocurilor	391 = 7814	500

1.2.4 Aplicarea IAS 29 în România

Capot M. şi Jacquot C remarcau că „inflaţia este un remarcabil tranchilizant, care face să se vadă totul în roz. Dacă se ţine seama de aparenţe, marja beneficiarului se măreşte, rotaţia capitalurilor se măreşte, deoarece cifra de afaceri creşte şi valoarea bilanţieră creşte într-un ritm mai mic decât inflaţia, iar randamentul capitalurilor (care este egal cu marja multiplicată prin rotaţia capitalurilor) creşte, de asemenea. Dar acest tranchilizant este periculos, pentru că el aduce atingere capacităţii de autofinanţare a întreprinderii”[82].

Deoarece evaluarea elementelor patrimoniale se baza pe costul istoric, fără a ţine cont de evoluţia indicelui general al preţurilor, în condiţii de inflaţie această metodă prezintă unele dezavantaje[83]:

- subevaluarea diverselor posturi din bilanţ;
- imposibilitatea exprimării performanţelor reale ale unităţii la diferite perioade de timp, deoarece neluarea în calcul a fluctuaţiilor de preţuri are drept consecinţă o supraevaluare a rezultatului financiar;
- denaturarea examinării de ansamblu a evoluţiei activităţii unităţii şi a comparabilităţii rezultatelor financiare, ca urmare a lipsei de uniformitate valorică în evaluarea elementelor patrimoniale.

Trebuie punctat că România a avut o economie hiperinflaţionistă până în cursul anului 2003. Legislaţia în vigoare în anul 2000 nu permitea aplicarea IAS 29, normalizatorii români preferând emiterea unor reglementări succesive de reevaluare a mijloacelor fixe, „care să răspundă diverselor interese de contabilitate naţională şi, în măsură mai mică, intereselor întreprinderilor de a menţine valoarea capitalurilor proprii (HG 403/2000, HG 983/1998, HG 500/1994”)[84] .

OMFP 94/2001 oferă posibilitatea aplicării opţionale a IAS 29, cu alternativa realizării unor reevaluări (independente a mijloacelor fixe).

Conform IAS 29, par. 2, într-o economie hiperinflaţionistă *situaţiile financiare*, indiferent că sunt întocmite pe baza costului istoric sau pe baza costului actual, *nu sunt utile.*

[82] Capot, M., Jacquot C., citat de Donos, S., G., *Influenţa inflaţiei asupra evaluării stocurilor*, în Revista *Contabilitatea şi gestiunea firmei*, nr. 6, iunie 2006, p. 15.
[83] Pântea, I., P., *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. 2, Deva, 1998, p. 711.
[84] Petrescu, O., Badea, A., Dragoş, C., *Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 8.

Banii îşi pierd puterea de cumpărare într-o asemenea măsură, încât compararea sumelor ce rezultă din tranzacţii şi alte evenimente ce au avut loc la momente diferite, chiar în timpul aceluiaşi an, induce în eroare.[85] *Situaţiile financiare sunt utile dacă sunt exprimate în unitatea de măsură în vigoare la data bilanţului*"[86].

Conform IAS 29, hiperinflaţia este indicată de următoarele caracteristici ale mediului economic:

- *populaţia* preferă sa-şi păstreze economiile în active nemonetare sau în valute stabile;
- *populaţia* apreciază valorile monetare în raport cu o monedă străină stabilă;
- vânzările şi cumpărările *pe credit* au loc la preţuri care să compenseze pierderea puterii de cumpărare;
- ratele dobânzilor, salariile şi preţurile sunt legate de *un indice de preţuri*;
- rata cumulată a inflaţiei pe trei ani consecutivi se apropie sau *depăşeşte 100%*.
    - Procedura de retratare constă în următoarele[87]:

1) ***selectarea indicelui general al preţurilor*** *(de exemplu indicele preţurilor de consum;*
2) ***împărţirea elementelor în monetare şi nemonetare***. Ţinând cont de faptul că elementele monetare sunt exprimate deja în puterea de cumpărare curentă, acestea nu vor fi retratate.

Elemente monetare:

- *Active:* numerar şi echivalente de numerar, titluri de investiţie, creanţe comerciale şi alte creanţe;
- *Datorii:* datorii comerciale şi alte datorii, datorii financiare (credite), datorii fiscale.

Elemente nemonetare:

- *Active*: imobilizări corporale, imobilizări necorporale, active deţinute spre vânzare, stocuri, avansuri plătite pentru stocuri din aprovizionări, cheltuieli înregistrate în avans, plasamente pe termen lung, participaţii în întreprinderile asociate, active de impozit amânat;
- *Datorii*: avansuri primite privind vânzările, venituri în avans (subvenţii), pasive de impozit amânat;

[85] Petrescu, O., Badea, A., Dragoş, C., *Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 16
[86] *** IAS 29 *Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste*, par. 7.
[87] Feleagă, N., Malciu, L., *Politici şi opţiuni contabile. Fair Accounting versus bad accounting*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 251.

- *Capitalurile proprii.*

3) ***retratarea elementelor nemonetare.*** Ţinând cont de faptul că majoritatea elementelor nemonetare sunt înregistrate la cost minus amortizare (valori curente la data de achiziţie), acestea sunt retratate în unitatea de măsură curentă la data închiderii exerciţiului, prin aplicarea la costul istoric şi la amortizarea cumulată a variaţiei unui indice general al preţurilor de la data achiziţiei până la data bilanţului. Retratarea se face cu următoarea formulă:[88]

$$\text{Cost retratat} = \text{Cost istoric} \times \frac{\text{Indicele general al preţurilor la data bilanţului}}{\text{Indicele general al preţurilor la data achiziţiei}}$$

Pentru a aplica această formulă este nevoie de înregistrarea detaliată a datelor de achiziţie. Dacă aceste informaţii nu sunt disponibile, IAS 29 cere o evaluare profesională a valorii elementelor nemonetare, ca bază a retratării lor în prima perioadă de aplicare a standardului.

4) ***retratarea contului de profit şi pierdere.*** IAS 29 cere ca toate elementele din contul de profit şi pierdere să fie exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data de raportare a bilanţului. De aceea, toate valorile trebuie retratate prin aplicarea variaţiei unui indice general al preţurilor, de la datele la care elementele de venituri şi cheltuieli au fost înregistrate până la data bilanţului. Toate sumele din contul de profit şi pierdere trebuie retratate astfel[89]:

[88] Petrescu, O., Badea, A., Dragoş, C., *Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 47.
[89] Ibidem, p. 64.

$$\text{Suma retrată} = \text{Suma înaintea retratării} \times \frac{\text{Indicele general al preţurilor la data bilanţului}}{\text{Indicele general al preţurilor la data la care cheltuiala sau venitul aferent(ă) a fost iniţial înregistrată}}$$

5) ***calculul şi verificarea câştigului sau pierderii monetare***. În condiţii de inflaţie, deţinerea unor active monetare peste datoriile monetare are ca rezultat o pierdere a puterii de cumpărare, iar deţinerea unor datorii monetare peste activele monetare are ca rezultat o creştere a puterii de cumpărare. Unul dintre obiectivele principale ale lui IAS 29 este de a calcula câştigul sau pierderea monetară (din deţinerea de active/datorii monetare). Acest indicator este calculat pe baza poziţiei (situaţiei) monetare a întreprinderii. Poziţia monetară poate fi derivată din următoarea ecuaţie de bază:

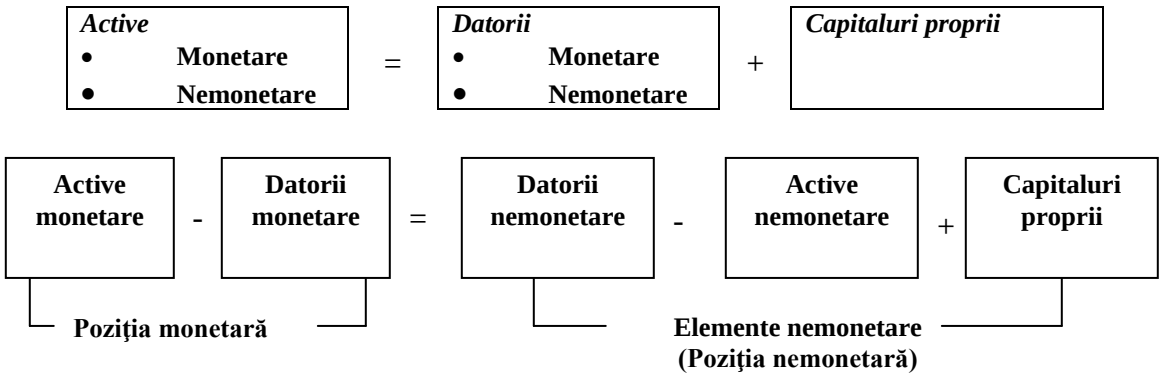

Figura nr. 1.1 Determinarea poziţiei monetare[90]

Altfel spus, câştigul sau pierderea monetară poate fi calculat prin retratarea elementelor nemonetare (inclusiv contul de profit şi pierdere, care este o parte a capitalurilor proprii) la puterea de cumpărare de la sfârşitul anului şi prin compararea valorilor retratate cu cele ale costurilor istorice.

6) ***întocmirea tabloului fluxurilor de trezorerie cu constatarea efectelor inflaţioniste.*** Deoarece IAS 29 solicită ca toate elementele din tabloul fluxurilor de trezorerie să fie exprimate în unitatea de măsură aferentă datei închiderii exerciţiului, acestea trebuie

[90] Feleagă, N., Malciu, L., *Politici şi opţiuni contabile. Fair Accounting versus bad accounting*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 253.

retratate, prin aplicare de factori de conversie relevanţi, de la data tranzacţiei de origine.

7) ***retratarea datelor comparative.*** Pentru a se putea face comparaţii cu anul anterior (N-1) trebuie să se folosească unitatea de măsură curentă aferentă anului curent (N). Dacă situaţiile anului anterior au fost întocmite conform IAS 29, va fi aplicat factorul de conversie al anului curent la situaţiile financiare ale anului precedent (N-1)

O descriere în mare a procesului de retratare a activelor şi datoriilor conform cerinţelor IAS 29 este prezentată în diagrama de mai jos[91]:

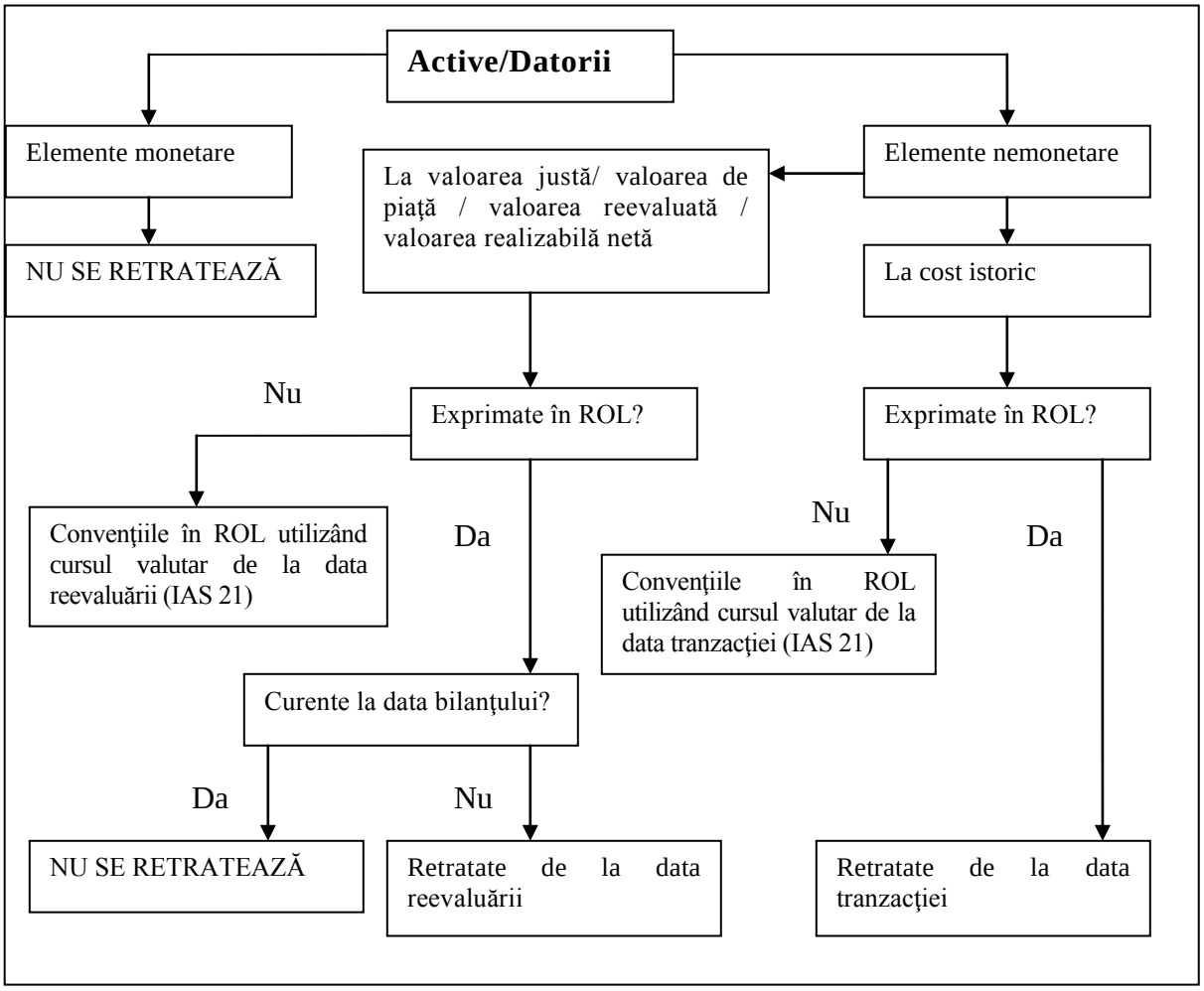

Figura nr. 1.2 Procesului de retratare a activelor şi datoriilor conform cerinţelor IAS 29

Etapele procedurii de retratare

[91] Petrescu, O., Badea, A., Dragoş, C., *Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 40.

- *retratarea bilanţului de deschidere* al primului exerciţiu de aplicare a IAS 29. Retratarea afectează capitalurile proprii. Conform OMFP 94/2001, diferenţele constatate din retratare sunt înregistrate în 1051 „Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie"
- *retratarea bilanţului de închidere* – mărimea câştigului/pierderii referitoare la poziţia netă afectează rezultatul exerciţiului. Conform OMFP 94/2001, diferenţele constatate din retratare sunt înregistrate prin conturile 688 „Cheltuieli din ajustarea la inflaţie" şi 788"Venituri din ajustarea la inflaţie"
- *retratarea contului de profit şi pierdere*. În structura contului de profit şi pierdere apar prezentate şi soldurile conturilor 688 şi 788. După retratarea şi înscrierea soldurilor conturilor 688 şi 788, se calculează rezultatul exerciţiului înaintea câştigului sau pierderii, referitoare la poziţia monetară netă. Câştigul sau pierderea referitoare la poziţia monetară netă se calculează ca diferenţă între rezultatul exerciţiului determinat în bilanţul de închidere retratat şi rezultatul exerciţiului înaintea câştigului sau pierderii
- *Retratarea bilanţului de deschidere*, pentru a asigura comparabilitatea cu bilanţul de închidere retratat. În această retratare se va ţine cont de indicele de creştere a preţurilor, la nivelul exerciţiului curent.

După cum am mai menţionat, ***societatea nu aplică, în mod oficial, IAS 29***. Pentru necesităţile proprii, aceasta a optat însă pentru aplicarea acestui standard începând cu anul 2000, datorită hiperinflaţiei existente la acea oră. IAS 29, în par. 2, menţionează că „într-o economie hiperinflaţionistă, raportarea fără retratare a rezultatelor şi a poziţiei financiare în moneda locală nu este utilă. Banii îşi pierd puterea de cumpărare, într-o asemenea măsură încât compararea sumelor ce rezultă din tranzacţii şi alte evenimente ce au avut loc la momente diferite, chiar în timpul aceleiaşi perioade contabile, induce în eroare."

Astfel, în primul an de aplicare a IAS 29, situaţiile financiare obţinute în urma retratării nu conţin informaţii comparative.

Ajustările care s-au făcut s-au contabilizat în conformitate cu IAS 8, prin intermediul contului 1051 „Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie".

BILANŢ (mii lei)	**31.12.2001 IAS umi**	**31.12.2000 IAS umi**
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**514.414.754**	**388.528.068**
I. IMOBILIZARI NECORPORALE	**885.566**	**131.194**
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi si alte imobiliz. Necorporale	885.566	131.194
II. IMOBILIZARI CORPORALE	**513.458.125**	**388.325.811**
Terenuri si construcţii	332.222.318	219.195.167
Instalaţii tehnice si maşini	131.824.727	144.474.597
Alte instalaţii, utilaje si mobilier	5.932.072	9.550.328
Avansuri si imobilizări corporale in curs	43.479.008	15.105.719
III. IMOBILIZARI FINANCIARE	**71.063**	**71.063**
Titluri sub forma de interese de participare	15.000	15.000
Titluri deţinute ca imobilizări	6.400	6.400
Alte creanţe	49.663	49.663
B. ACTIVE CIRCULANTE	**599.608.894**	**384.371.777**
I. STOCURI	**142.055.959**	**162.867.053**
Materii prime si materiale consumabile	70.298.037	51.975.949
Producţia in curs de execuţie	26.091.395	31.153.386
Produse finite si mărfuri	44.670.267	78.324.890
Avansuri pentru cumpărări de stocuri	996.260	1.412.828
II. CREANTE	**454.199.101**	**211.729.851**
Creanţe comerciale	442.913.557	204.805.441
Alte creanţe	11.285.544	6.924.410
III. INVESTITII FINANCIARE PE TERMEN SCURT		
IV. CASA SI CONTURI LA BANCI	**3.353.834**	**9.774.873**
C. CHELTUIELI IN AVANS	**1.731.482**	**2.212.739**
D. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE UN AN-TOTAL	**335.983.117**	**263.007.890**
Sume datorate instituţiilor de credit	95.462.725	71.649.178
Avansuri încasate in contul comenzilor	826	25.549
Datorii comerciale	89.558.483	82.451.119
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurările sociale	150.961.083	108.882.044
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	**264.658.139**	**118.418.695**
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	**773.373.930**	**506.946.763**

G. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN	**53.265.854**	**4.375.472**
Sume datorate instituţiilor de credit	29.876.617	9.875.963
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurările sociale	23.389.237	(5.500.491)
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI	-	-
I. VENITURI IN AVANS	**6.398.084**	**5.157.931**
(ct. 131)	5.698.964	3.727.340
(ct. 472)	699.120	1.430.591
J. CAPITAL SI REZERVE	-	-
I. CAPITAL	**344.181.550**	**68.836.310**
- capital subscris vărsat (ct. 1012)	344.181.550	68.836.310
II. PRIME DE CAPITAL	-	-
III. REZERVE DIN REEVALUARE (105)	**110.656.464**	**285.444.454**
IV. REZERVE (rd. 71 la 74)	**201.420.318**	**166.986.790**
Rezerve legale (1061)	14.463.071	10.434.619
Alte rezerve	186.957.247	156.552.171
V. REZULTATUL REPORTAT (117)	6.619.080	(18.696.263)
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI (121)	**116.979.534**	**47.287.080**
Repartizarea profitului (129)	**(59.748.871)**	**(47.287.080)**
TOTAL CAPITALURI PROPRII	**720.108.075**	**502.571.291**
J. CAPITALURI - TOTAL	**720.108.075**	**502.571.291**

Figura nr. 1.3 Bilanţul S.C. ALFA S.A. la 31.12.2001

1.2.5 Retratarea capitalurilor proprii

Retratarea capitalului social din bilanţul de deschidere

La 31.12.2000 situaţia capitalului social conform IAS, fără aplicarea IAS 29, era următoarea:

Tabelul 1-19 Rulajul capitalului social de la înfiinţarea societăţii până la 31.12.2001

Explicaţia	Data inreg. contabile	RULAJ	SOLD
Înregistrare capital social	30.06.1990	+781.900	781.900
Majorare capital social conform H.G. 945/1990	31.12.1990	+298.623	1.080.523
Majorare capital social conform H.G. 26/1992	30.06.1992	+7.855.031	8.935.554
Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1992	30.06.1992	+217.521	9.153.075
Majorare capital social conform H.G. 500/1994	30.09.1994	+41.046.325	50.199.400
Subvenţii pentru lucrări de investiţii	31.12.1994	+170.000	50.369.400
Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1994	31.12.1994	+2.274.350	52.643.750
înregistrarea valorii terenului - titlul de proprietate	31.01.1995	+11.982.750	64.626.500
Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1995	31.12.1995	+1.319.250	65.945.750
Majorare capital social: - cedare mijloace fixe Grădiniţa (17.826.159lei) Sept. 1996, L. 84/95	31.12.1996	+2.553.830	68.499.580
Majorarea capitalului social - valoarea terenurilor de la căminele de nefamilişti	30.09.1999	+336.730	**68.836.310**
Majorarea capitalului social - încorporarea diferenţelor favorabile de reevaluarea patrimoniu	31.07.2001	+275.345.240	**344.181.550**

S-a constatat o creştere a valorii structurii 1012 Capital social vărsat prin aplicarea CPI (Consumer Price Index) (vezi anexa nr. 2) la valoarea de intrare. Procedura de retratare este următoarea:

Tabel 1-20. Procedura de retratare a capitalului social la 31.12.2000

Data	Capital social vărsat	CPI	Retratat 31.12.2000	Explicaţii
30.06.1990	781900			Înregistrare capital social
31.12.1990	298623			Majorare capital social conform HG 945/1990
30.06.1992	217521			Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1992
30.06.1992	7855031			Majorare capital social conform HG 26/1992
30.09.1994	41046325			Majorare capital social conform HG 500/1994
TOTAL	**50199400**	**18,17**	**912123098**	
02.11.1994	134275	15,75	2114831	Subvenţii pentru lucrări de investiţii
31.12.1994	35725	15,43	551237	Subvenţii pentru lucrări de investiţii
31.12.1994	2274350	15,43	35093220	Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1994
31.01.1995	11982750		62475831	Înregistrarea valorii terenului - titlu de proprietate
31.12.1995	1319250	12,08	15936540	Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1995
31.12.1996	2553830	7,7	19664491	Majorarea capitalului social
30.09.1999	336730	1,57	528666	Majorarea capitalului social
TOTAL	**68836310**		**1048487914**	

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare deschidere capital social 1048487914 - 68836310 = 979651604	1051 = 1012	979.651.604

Tabelul 1-21 Situaţia contului „Capital social" după retratare, conform IAS 29 la 1.12.2001

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
Capital social	101	**1.048.487.914**	**979.651.604**	**68.836.310**	**-**	**68.836.310**
Capital subscris nevărsat	1011	-	-	-	-	-
Capital subscris vărsat	1012	1.048.487.914	979.651.604	68.836.310	-	68.836.310

Retratarea capitalului social din bilanţul de închidere

La 31.12.2001 capitalul social s-a majorat cu 275.345.240 mii lei, ajungând de la 68.836.110 mii lei (31.12.2000) la 344181550 mii lei (31.12.2001).

S-a constatat o creştere a valorii structurii contului 1012 „Capital social vărsat" prin aplicarea CPI (Consumer Price Index) la valoarea de intrare.

Procedura de retratare este următoarea:

Tabel 1-22. Procedura de retratare a capitalului social la 31.12.2001

Data	Capital social vărsat	CPI	Retratat 31.12.2001	Explicaţii
30.06.1990	781900			Înregistrare capital social
31.12.1990	298623			Majorare capital social conf. HG 945/1990
30.06.1992	217521			Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1992
30.06.1992	7855031			Majorare capital social conf. HG 26/1992
30.09.1994	41046325			Majorare capital social conf. HG 500/1994
TOTAL	**50199400**	**23,68**	**912123098**	
02.11.1994	134275	20,52	2114831	Subvenţii pentru lucrări de investiţii
31.12.1994	35725	20,11	551237	Subvenţii pentru lucrări de investiţii
31.12.1994	2274350	20,11	35093220	Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1994
31.01.1995	11982750		81140109	Înregistrarea valorii terenului - titlu de proprietate
31.12.1995	1319250	15,74	20762374	Mijloace fixe achiziţionate din profitul anului 1995
31.12.1996	2553830	10,03	25616523	Majorarea capitalului social
30.09.1999	336730	2,04	688190	Majorarea capitalului social
31.07.2001	275345240	-	-	Majorarea capital social - incorporarea diferenţelor favorabile din reevaluarea patrimoniului
TOTAL	**344181550**		**1366074903**	

Se cunosc:

1) Ajustarea totală, datorată inflaţiei la 31.12.2001, a capitalului social: **1021893353** (1366074903 – 344181550).

2) Având în vedere faptul că, în anul 2000, capitalul social a fost retratat la inflaţie, ajustarea la inflaţie în anul 2000 fiind de 979651604 lei, rezultă ca acesta va trebui ajustat la inflaţie în anul 2001 cu valoarea de **42241749** lei(1012893353 – 979651604)

3) La 31.07.2001 au fost încorporate în capitalul social diferenţe favorabile din reevaluare în valoare de 275345240 lei. Acestea trebuiesc eliminate pentru a putea determina şi înregistra 688 „cheltuieli din ajustarea la inflaţie" aferente anului 2001.

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Eliminare diferenţe din reevaluare incluse în capitalul social	1012 = 1058	275345240
Retratare capital social 2001 (**42241749** = *317586989* – 275345240)	688 = 1012	317586989

Tabelul 1-23 Situaţia capitalului social după retratare, conform IAS 29 la 31.12.2001

Element	**Cont**	**31.12.2001 IAS 29 umc la 31.12.2001**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2001 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5=6+7**	**6**	**7**	**8=9+10**	**9**	**10**
Capital social	101	**1.366.074.903**	**1.021.893.353**	**344.181.550**	**-**	**344.181.550**	**1.048.487.914**	**979.651.604**	**68.836.310**
Capital subscris nevărsat	1011	-	-	-	-	-	-	-	--
Capital subscris vărsat	1012	1.366.074.903	1.021.893.353	344.181.550	-	344.181.550	1.048.487.914	979.651.604	68.836.310

Reclasarea rezervelor în bilanţul de deschidere

Se înregistrează retratarea rezervelor la deschidere:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Reclasarea rezervelor la deschidere	1058 = 1051	285.444.454
Reclasarea rezervelor la deschidere	1061 = 1051	10.434.619
Reclasarea rezervelor la deschidere	1068 = 1051	156.552.171
Reclasarea rezervelor la deschidere Soldul contului 1172 după retratare	1051 = 1172	26.110.199
Reclasarea rezervelor la deschidere Soldul contului 1174 după retratare	1174 = 1051	7.413.936

După retratare, situaţia rezervelor la 31.12.2000 este următoarea:

Tabel 1-24 Situaţia rezervelor după retratarea la inflaţie, la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	2	3=4+5	4	5=6+7	6	7
Rezerve din reevaluare	**105**	**(397.891.657)**	**(683.336.111)**	**285.444.454**	**-**	**285.444.454**
Rezerve din reev af bilanţ de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie	1051	(397.891.657)	(397.891.657)	-	-	--
Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative	1058	-	(285.444.454)	285.444.454		285.444.454
Rezerve	**106**	**-**	**(166.986.790)**	**166.986.790**		**166.986.790**
Rezerve legale	1061	-	(10434619)	10434619		10434619
Alte rezerve	1068	-	(156.552.171)	156.552.171		156.552.171
Rezultatul reportat	**117**	**-**	**18.696.263**	**(18.696.263)**	**(18.696.263)**	**-**
Rezultatul reportat profit nerepart / pierdere nerecuperata	1171	-	-	-	-	--
Rezultat reportat provenit din aplicarea prima data a IAS mai puţin IAS29	1172	--	26.110.199	(26.110.199)	(26.110.199)	-
Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile	1173	-	-	-	-	-
Rezultatul reportat provenit din corect. erorilor fundamentale	1174	-	(7.413.936)	7.413.936	7.413.936	-

Tabel 1-25 Situaţia rezervelor după retratarea la inflaţie, la 31.12.2001

Cont	31.12.2001 IAS 29 umc la 31.12.2001	Ajustări IAS29	31.12.2001 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS
1	2=3+4	3	4=5+6	5	6	7=8+9	8	9
106	-	201.420.318	(201.420.318)	49.071.951	(250.492.269)	-	(166.986.790)	166.986.790
1061	-	14.463.071	(14.463.071)	(4.028.452)	(10.434.619)	-	(10.434.619)	10.434.619
1068	-	186.957.247	(186.957.247)	53.100.403	(240.057.650)	-	(156.552.171)	156.552.171

1.2.6 Retratare subvenţii

Retratare subvenţii în bilanţul de deschidere

Tabelul 1-26 situaţia contului 131 „Alte imobilizări necorporale" conform IAS fără aplicarea IAS 29 la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
Subvenţii pentru investiţii	131	3.727.340	-	3.727.340

S-a constatat o creştere a valorii structurii 131 „Subvenţii pentru investiţii" prin aplicarea CPI (Consumer Price Index) la valoarea de intrare. Procedura de retratare a fost următoarea:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare deschidere subvenţii (10974088-3727340-598761 = 7246748)	1051 = 131	7.246.748

Tabelul 1-27 Situaţia la 31.12.2000, după retratare conform IAS şi IAS 29

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	2	3=4+5	4	5=6+7	6	7
Subvenţii pentru investiţii	131	10.974.088	7.246.748	3.727.340	-	3.727.340

Retratare subvenţii în bilanţul de închidere

Tabel 1-28 Situaţia subvenţiilor, conform IAS, la 31.12.2001

Element	Cont	31.12.2001 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS
1	2	3=4+5	4	5	6=7+8	7	8
Subvenţii pentru investiţii	131	5.698.964	354.257	5.344.337	10.974.088	7.246.748	3.727.340

Constatăm o creştere a valorii acestora prin aplicarea CPI (vezi anexa nr. 3) de la 5.698.964 (conform IAS) la 16.372.586.

Deoarece subvenţiile au fost ajustate conform. IAS 29 pentru anul 2000, valoarea lor crescând cu 7.246.768 rezultă că pentru anul 2001 trebuie făcută următoarea ajustare a valorii acestora:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare subvenţii în 2001 (16.372.586-5.698.964- 7246748 = 3.426.874)	1051 = 131	3426874

Tabelul 1-29 Situaţia la 31.12.2001, după retratare conform IAS şi IAS 29

Cont	31.12.2001 IAS 29 umc la 31.12.2001	Ajustări IAS29	31.12.2001 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS
1	**2=3+4**	**3**	**4=5+6**	**5**	**6**	**7=8+9**	**8**	**9**
131	16.372.586	10.673.622	5.698.964	354.257	5.344.337	10.974.088	7.246.748	3.727.340

1.2.7 Retratarea activelor imobilizate necorporale

Retratarea activelor imobilizate necorporale în bilanţul de deschidere

La 31.12.2000 situaţia contului 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi si valori similare si alte imobilizări necorporale" conform IAS fără aplicarea IAS 29 era cea prezentată în Tabelul 5.12.

Tabel 1-30 situaţia contului 205 conform IAS fără aplicarea IAS 29 la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5**
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale	205	206.566	-	206.566
Amortizarea concesiuni, brevete, mărci	2805	(75.372)	-	(75.372)
Provizioane pentru concesiuni, brevete, mărci	2905	-	-	-
TOTAL		**131.194**	-	**131.194**

S-a constatat o creştere a valorii structurii contului 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi si valori similare si alte imobilizări necorporale" şi a contului 2805 „Amortizarea altor imobilizări necorporale) prin aplicarea CPI (Consumer Price Index) la valoarea de intrare astfel:

$$\text{Cost retratat} = \text{Cost istoric} \times \frac{\text{CPI la data bilanţului}}{\text{CPI la data achiziţiei}}$$

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare deschidere	205 = 1051	124.277
Retratare deschidere	1051 = 2805	101.411

Tabelul 1-31 Situaţia imobilizărilor necorporale la 31.12.2000, după retratare, conform IAS inclusiv IAS 29

Element	**Cont**	**31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2000 SRC**
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5=6+7**	**6**	**7**
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi si valori similare si alte imobilizări necorporale	205	330843	124277	206566	-	206566
Amortizarea altor imobilizări necorporale	2805	(176783)	(101411)	(75372)	-	(75372)
Provizioane pentru alte imobilizări necorporale	2905	-	-	-	-	-
TOTAL		**154060**	**22866**	**131194**	-	**131194**

Retratarea activelor imobilizate necorporale în bilanţul de închidere

La 31.12.2001 situaţia contului 205 „Concesiuni, brevete licenţe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale" conform IAS fără aplicarea IAS 29 era cea prezentată in tabelul 5.14.

Tabelul 1-32 Situaţia contului 205 conform IAS fără aplicarea IAS 29 la 31.12.2001

Element	**Cont**	**31.12.2001 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5**	**6 = 7 + 8**	**7**	**8**
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, si alte imobilizări necorporale	205	1.065.163	-	1.065.163	330.843	124.277	206.566
Amortizarea altor imobiliz necorporale	2805	(179.597)	-	(179.597)	(176.783)	(101.411)	(75.372)
Provizioane pentru conces, brevete, mărci	290	-	-	-	-	-	-
TOTAL		**885.566**	**-**	**885.566**	**154.060**	**22.866**	**131.194**

Constatăm o creştere a valorii nete contabile a acestora prin aplicarea CPI, de la 885.566 mii lei (conform IAS) la 944.949mii lei.

Deoarece imobilizările necorporale şi amortizările aferente acestora au fost ajustate cf. IAS 29 pentru anul 2000, valoarea lor netă contabilă crescând cu 28.866 mii lei(154.060-131.194) rezultă că pentru anul 2001 trebuie făcută următoarea ajustare a valorii acestora:

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Retratare imobilizări necorporale în bilanţ de închidere	205 = 788	153.908
Retratare amortizări imobilizări necorporale în bilanţ de închidere	688 = 2805	117.391

Tabelul 1-33 Situaţia imobilizărilor necorporale la 31.12.2001 conform IAS inclusiv IAS 29

Element	**Cont**	**31.12.2001 IAS 29 umc la 31.12.2001**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2001 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5=6+7**	**6**	**7**	**8=9+10**	**9**	**10**
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, si alte imobilizări necorporale	205	1.343.348	278.185	1.065.163		1.065.163	330.843	124.277	206.566
Amortizarea altor imobiliz necorporale	2805	(398.399)	(218.802)	(179.597)		(179.597)	(176.783)	(101.411)	(75.372)
Provizioane pentru conces, brevete, mărci	2905								
TOTAL		**944.949**	**59.383**	**885.566**		**885.566**	**154060**	**22.866**	**131.194**

1.2.8 Retratarea activelor imobilizate corporale

Retratarea terenurilor şi construcţiilor în bilanţul de deschidere

Tabelul 1-34 Situaţia terenurilor şi construcţiilor conform IAS fără aplicarea IAS 29 la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5**
Terenuri	2111	22.165.000	-	22.165.000
Construcţii	212	247.212.343	-	247.212.343
Amortizarea amenajării terenurilor	2811	-	-	
Amortizarea construcţiilor	2812	(50.182.176)	(2.595.842)	(47.586.334)
Provizioane pentru deprec terenurilor	2911		-	
Provizioane pentru deprec construcţiilor	2912	-	-	
TOTAL		**219.195.167**	**-**	**221.791.009**

S-a constatat o creştere a valorii terenurilor, construcţiilor, precum şi a amortizării aferente. De asemenea s-a constituit un provizion pentru deprecierea construcţiilor.

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare deschidere	2111 = 1051	40.111.521
Retratare deschidere	212 = 1051	395.347.212
Retratare deschidere	1051 = 2812	195.863.148
Constituire provizion MF	1051 = 2912	93.232.448

Tabelul 1-35 Situaţia terenurilor şi construcţiilor la 31.12.2000, după retratare, conform IAS inclusiv IAS 29

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5=6+7**	**6**	**7**
Terenuri	2111	62276521	40111521	22165000	-	22165000
Construcţii	212	642559555	395347212	247212343	-	247212343
Amortizarea amenajării terenurilor	2811		-	-	-	-
Amortizarea construcţiilor	2812	(246045324)	(195863148)	(50182176)	(2595842)	(47586334)
Provizioane pentru deprec terenurilor	2911		-		-	-
Provizioane pentru deprec construcţiilor	2912	(93232448)	(93232448)	-	-	
TOTAL		**365558304**		**219.195.167**	**-**	**221.791.009**

Retratarea terenurilor şi construcţiilor în bilanţul de închidere

Tabelul 1-36 Situaţia terenurilor şi a construcţiilor conform IAS fără aplicarea IAS 29 la 31.12.2001

Element	**Cont**	**31.12.2001 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5**	**6 = 7 + 8**	**7**	**8**
Terenuri	211	81.140.109	-	81.140.109	62.276.521	40.111.521	22.165.000
Construcţii	**212**	319.353.959	-	319.353.959	642.559.555	395.347.212	247.212.343
Amortizarea amenajării terenurilor	2811	-	-		-	-	-
Amortizarea construcţiilor	2812	(68.271.750)	-	(68.271.750)	(246.045.324)	(195.863.148)	(50.182.176)
Provizioane pentru deprec terenurilor	2911	-	-		-	-	-
Provizioane pentru deprec construcţiilor	2912	-	-		(93.232.448)	(93.232.448)	-
TOTAL		**332.222.318**		**332.222.318**	**365.558.304**	**146.363.137.**	**219.195.167**

S-a constatat o creştere a valorii, construcţiilor, precum şi a amortizării aferente. Valoarea 212 a crescut prin aplicarea CPI cu 544.912.376 mii lei. Deoarece în anul 2000 valoarea 212 a fost ajustată la inflaţie cu 395.347.212 mii lei în anul 2001 ajustarea care trebuie făcută este de 149.565.164 mii lei (544.912.376 – 395.347.212). De asemenea s-a constituit un provizion pentru deprecierea construcţiilor.

Explicaţii	**Articol contabil**	**Sume (mii lei)**
Retratare construcţii 2001	212 = 788	149.565.164
Retratare amortizare 2001	688 = 2812	69.186.924
Retratare provizion 2001	688 = 2912	7.842.884

Tabelul 1-37 Situaţia terenurilor şi construcţiilor conform IAS inclusiv IAS 29 la 31.12.2001

Element	**Cont**	**31.12.2001 IAS 29 umc la 31.12.2001**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2001 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5 = 6 + 7**	**6**	**7**	**8 = 9 + 10**	**9**	**10**
Terenuri	211	81.140.109	-	81.140.109	-	81.140.109	62.276.521	40.111.521	22.165.000
Construcţii	212	864.266.335	544.912.376	319.353.959	-	319.353.959	642.559.555	395.347.212	247.212.343
Amortizarea amenajării terenurilor	2811	-	-	-	-		-	-	-
Amortizarea construcţiilor	2812	(333.321.822)	(265.050.072)	(68.271.750)	-	(68.271.750)	(246.045.324)	(195.863.148)	(50.182.176)
Provizioane pentru deprec terenurilor	2911	-	-	-	-		-	-	-
Provizioane pentru deprec construcţiilor	2912	(101.075.332)	(101.075.332)	-	-		(93.232.448)	(93.232.448)	-
TOTAL				**332.222.318**		**332.222.318**	**365.558.304**	**146.363.137.**	**219.195.167**

Retratarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor si plantaţiilor în bilanţul de deschidere

Tabelul 1-38 Situaţia contului 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale si plantaţii" la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5**
Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale si plantaţii	213	287.019.837	-	287.019.837
Echipamente tehnologice	2131	251.186.283	-	251.186.283
Aparate si instalaţii de măsurare, control si reglare	2132	21.983.131	-	21.983.131
Mijloace de transport	2133	13.850.423	-	13.850.423
Animale si plantaţii	2134	-	-	-
Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport	2813	(142.545.240)		(142.545.240)
Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor tehnice si maşinilor	2913			
TOTAL				**144.474.597**

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare deschidere	2131 = 1051	250438983
Retratare deschidere	2132 = 1051	18405414
Retratare deschidere	2133 = 1051	11071919
Retratare deschidere	1051 = 2813	256753406

Tabelul 1-39 Situaţia 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii" la 31.12.2000, după retratare, conform IAS inclusiv IAS 29

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajus-tări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5=6+7**	**6**	**7**
Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale si plantaţii	213	**566.936.153**	**279.916.316**	**287.019.837**	**-**	**287.019.837**
Echipamente tehnologice	2131	501.625.266	250.438.983	251.186.283	-	251.186.283
Aparate si instalaţii de măsurare, control si reglare	2132	40.388.545	18.405.414	21.983.131	-	21.983.131
Mijloace de transport	2133	24.922.342	11.071.919	13.850.423	-	13.850.423
Animale si plantaţii	2134	-	-	-	-	-
Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport	2813	**(399.298.646)**	**(256.753.406)**	**(142.545.240)**		**(142.545.240)**
Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor tehnice si maşinilor	2913					
TOTAL		**167.637.507**	**23.162.910**	**144.474.597**		**144.474.597**

Retratarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor si plantaţiilor în bilanţul de închidere

Tabel 1-40 Situaţia instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor si plantaţiilor, conform IAS şi SRC la 31.12.2001

	Cont	31.12.2001 Cf. IAS	Ajus-tări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5**	**6 = 7 + 8**	**7**	**8**
Instalaţii tehnice, mijl. de transport, animale si plantaţii	213	331.966.015	-	331.966.015	566.936.153	279.916.316	287.019.837
Echipamente tehnologice	2131	291.317.951	-	291.317.951	501.625.266	250.438.983	251.186.283
Aparate si instalaţii de măsurare, control si reglare	2132	25.481.961	-	25.481.961	40.388.545	18.405.414	21.983.131
Mijloace de transport	2133	15.166.103	-	15.166.103	24.922.342	11.071.919	13.850.423
Animale si plantaţii	2134	-	-		-	-	-
Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport	2813	(200.141.288)	-	(200.141.288)	(399.298.646)	(256.753.406)	(142.545.240)
Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor tehnice si maşinilor	2913						
TOTAL		**131.824.727**		**131.824.727**	**167.637.507**	**23.162.910**	**144.474.597**

Prin aplicarea CPI la valoarea de intrare a instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport constatăm o creştere a valorii acestora de la 331.966.015 mii lei la 728.607.808 mii lei. Valoarea netă contabilă a acestora înregistrează o creştere de la **131.824.727 (**331.966.015-200141288**) la 185.224.071 (**728.607.808-543.383.737). Deoarece şi valoarea de intrare şi amortizarea aferentă au fost retratate la inflaţie în anul 2000, în anul 2001 au fost făcute următoarele retratări la inflaţie:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare 2001 (355.179.552- 250.438.983= 104.740.569)	2131 = 788	104.740.569
Retratare 2001 (27.211.634-18.405.414 = 8.806.220)	2132 = 788	8.806.220
Retratare 2001 (14.250.607- 11.071.919 = 3.178.688	2133 = 788	3.178.688
Retratare 2001 (343.242.449 - 256.753.406 = 86.489.043)	688 = 2813	86.489.043

Tabel 1-41 Situaţia instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor si plantaţiilor, conform IAS şi IAS 29

31.12.2001

	Cont	31.12.2001 IAS29 Umc la 31.12.2001	Ajustări IAS29	31.12.2001 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5 = 6 + 7**	**6**	**7**	**8 = 9 + 10**	**9**	**10**
Instalaţii tehnice, mijl de transport, animale si plantaţii	213	728.607.808	396.641.793	331.966.015	-	331.966.015	566.936.153	279.916.316	287.019.837
Echipamente tehnologice	2131	646.497.503	355.179.552	291.317.951	-	291.317.951	501.625.266	250.438.983	251.186.283
Aparate si instalaţii de măsurare, control si reglare	2132	52.693.595	27.211.634	25.481.961	-	25.481.961	40.388.545	18.405.414	21.983.131
Mijloace de transport	2133	29.416.710	14.250.607	15.166.103	-	15.166.103	24.922.342	11.071.919	13.850.423
Animale si plantaţii	2134	-	-	-	-		-	-	-
Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport	2813	(543.383.737)	(343.242.449)	(200.141.288)	-	(200.141.288)	(399.298.646)	(256.753.406)	(142.545.240)
Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor tehnice si maşinilor	2913								
TOTAL		**185.224.071**	**53.399.344**	**131.824.727**		**131.824.727**	**167.637.507**	**23.162.910**	**144.474.597**

Retratare mobilier în bilanţul de deschidere

La 31.12.2000, situaţia contului 214 „Mobilier si aparatura birotica, echipamente de protecţie a valorilor umane si materiale" după retratarea conform IAS fără IAS 29 era cea prezentată în Tabelul 5.22.

Tabel 1-42 Situaţia contului 214 după retratarea conform IAS fără IAS 29 la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5**
Mobilier si aparatura birotica, echipamente de protecţie a valorilor umane si materiale	214	18.851.683	-	18.851.683
Amortizarea mobilierului si altor imobilizări corporale	2814	(9.301.355)	-	(9.301.355)
Provizioane pentru deprecierea mobilierului si altor imobilizări corporale	2914	-	-	
TOTAL		**9.550.328**	-	**9.550.328**

Prin aplicarea CPI la valoarea de intrarea a contului 214 „Mobilier şi aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale" şi la amortizarea înregistrată, acestea au înregistrat o creştere de valoare, retratările la inflaţie care s-au făcut pentru anul 2000, sunt următoarele:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare deschidere	214 = 1051	50.988.116
Retratare deschidere	1051 = 2814	42.982.182

Situaţia acestor valori la 31.12.2000, după retratarea la inflaţie, conform IAS inclusiv IAS 29:

Tabel 1-43 Situaţia contului 214 după retratarea conform IAS şi IAS 29 la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5=6+7**	**6**	**7**
Mobilier si aparatura birotica, echipamente de protecţie a valorilor umane si materiale	214	69.839.799	50.988.116	18.851.683	-	18.851.683
Amortizarea mobilierului si altor imobilizări corporale	2814	(52.283.537)	(42.982.182)	(9.301.355)	-	(9.301.355)
Provizioane pentru deprecierea mobilierului si altor imobilizări corporale	2914	-	-	-	-	
TOTAL		**17.556.262**		**9.550.328**	-	**9.550.328**

Retratare mobilier în bilanţul de închidere

La 31.12.2001, situaţia contului 214 „Mobilier si aparatura birotica, echipamente de protecţie a valorilor umane si materiale" după retratarea conform IAS fără IAS 29 era cea prezentată în tabelul 5.:

Tabelul 1-44 Situaţia contului 214 după retratarea conform IAS fără IAS 29 la 31.12.2001

Element	Cont	31.12.2001 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5**	**6 = 7 + 8**	**7**	**8**
Mobilier si aparat. birotica, echipam. de protecţie	214	20.026.297	-	20.026.297	69.839.799	50.988.116	18.851.683
Amortizarea mobilier si alte imobiliz corporale	2814	(14.094.225)	-	(14.094.225)	(52.283.537)	(42.982.182)	(9.301.355)
Provizioane pentru deprecierea mobilierului si altor imobilizări corporale	2914						
TOTAL		**5.932.072**		**5.932.072**	**17.556.262**	**8.005.934**	**9.550.328**

Prin aplicarea CPI la valoarea de intrare a mobilierului, aparaturii birotice şi de protecţie, constatăm o creştere a valorii acestora deoarece şi valoarea de intrare şi amortizarea aferentă au fost retratate la inflaţie în anul 2000.

În anul 2001 au fost făcute următoarele retratări la inflaţie:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare 2001 (71.284.992 - 50.988.116 = 20.296.876)	214 = 788	20.296.876
Retratare 2001 (63.796.590-42.982.182 = 20.814.408)	688 = 2814	20.814.408

Tabelul 1-45 Situaţia contului 214 „Mobilier şi aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale" după retratarea conform IAS inclusiv IAS 29 la 31.12.2001

ELEMENT	**Cont**	**31.12.2001 IAS29 Umc la 31.12.2001**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2001 Cf.IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5 = 6 + 7**	**6**	**7**	**8 = 9 + 10**	**9**	**10**
Mobilier si aparat. birotica, echipam. de protecţie	**214**	91.311.289	71.284.992	20.026.297	-	20.026.297	69.839.799	50.988.116	18.851.683
Amortizarea mobilier şi alte imobiliz corporale	2814	(77.890.815)	(63.796.590)	(14.094.225)	-	(14.094.225)	(52.283.537)	(42.982.182)	(9.301.355)
Provizioane pentru deprecierea mobilierului şi altor imobilizări corporale	2914								
TOTAL	**TOTAL**	**13.420.474**	**7.488.402**	**5.932.072**		**5.932.072**	**17.556.262**	**8.005.934**	**9.550.328**

Retratarea imobilizărilor corporale în curs în bilanţul de deschidere

Tabel 1-46 Situaţia imobilizărilor corporale în curs conform SRC şi IAS la data 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5**
Imobilizări corporale in curs	**231**	**15.105.719**	**-**	**15.105.719**
Amenajări de terenuri si construcţii	2311	13.679.816	-	13.679.816
Instalaţii tehnice si maşini	2312	18	-	18
Alte imobilizări corporale	2313	1.425.885	-	1.425.885
Provizioane pentru deprec. imobiliz. corporale în curs	2931	-	-	-
TOTAL		**15.105.719**		**15.105.719**

Retratările la inflaţie care s-au făcut, pentru anul 2000, au fost următoarele:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare deschidere	2311 = 1051	9987837
Retratare deschidere	2313 = 1051	2836930

Tabel 1-47 Situaţia imobilizărilor corporale în curs, după retratare, conform IAS 29 la data 31.12.2000:

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajus-tări IAS	31.12.2000 SRC
1	**2**	**3=4+5**	**4**	**5=6+7**	**6**	**7**
Imobilizări corporale in curs	**231**	**27.930.486**	**12.824.767**	**15.105.719**	**-**	**15.105.719**
Amenajări de terenuri si construcţii	2311	23.667.653	9.987.837	13.679.816	-	13.679.816
Instalaţii tehnice si maşini	2312	18	-	18	-	18
Alte imobilizări corporale	2313	4.262.815	2.836.930	1.425.885	-	1.425.885
Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale in curs	2931	-	-	-	-	-
TOTAL		**27.930.486**	**12.824.767**	**15.105.719**		**15.105.719**

Retratarea imobilizărilor corporale în curs în bilanţul de închidere

Tabel 1-48 Situaţia imobilizărilor corporale în curs conform IAS la data 31.12.2001

ELEMENT	Cont	31.12.2001 Cf. IAS	Ajus-tări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS
1	**2**	**3= 4 + 5**	**4**	**5**	**6= 7+ 8**	**7**	**8**
Imobilizări corporale in curs	231	18.180.734	-	18.180.734	27.930.486	12.824.767	15.105.719
Amenajări de terenuri si construcţii	2311	16.503.496	-	16.503.496	23.667.653	9.987.837	13.679.816
Instalaţii tehnice si maşini	2312	165.229	-	165.229	18	-	18
Alte imobilizări corporale	2313	1.512.009	-	1.512.009	4.262.815	2.836.930	1.425.885
Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale in curs	2931						

Retratările la inflaţie care s-au făcut, pentru anul 2001, au fost următoarele:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare 2001	2311 = 788	4.912.600
Retratare 2001	2313 = 788	1.050.877

Tabel 1-49 Situaţia imobilizărilor corporale în curs, după retratare, conform IAS 29 la data 31.12.2001

ELEMENT	**Cont**	**31.12.2001 IAS29 Umc la 31.12.2001**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2001 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5 = 6 + 7**	**6**	**7**	**8 = 9 + 10**	**9**	**10**
Imobilizări corporale in curs	231	36.968.978	18.788.244	18.180.734	-	18.180.734	27.930.486	12.824.767	15.105.719
Amenajări de terenuri si construcţii	2311	31.403.933	14.900.437	16.503.496	-	16.503.496	23.667.653	9.987.837	13.679.816
Instalaţii tehnice si maşini	2312	165.229	-	165.229	-	165.229	18	-	18
Alte imobilizări corporale	2313	5.399.816	3.887.807	1.512.009	-	1.512.009	4.262.815	2.836.930	1.425.885
Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale in curs	2931								

Retratare impozit amânat în bilanţul de deschidere

La 31.12.2000 situaţia impozitului pe profit amânat:

Tabel 1-50 Situaţia impozitului pe profit amânat conform IAS, la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 Cf. IAS	Ajustări IAS	31.12.2000 SRC
1	2	3=4+5	4	5
Impozit pe profit amânat	4412	5.500.491	5.500.491	-

Retratările la inflaţie care s-au făcut, pentru anul 2000, au fost următoarele:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Înregistrare impozit amânat deschidere	1051 = 4412	35.107.901

Situaţia după retratare conform IAS 29:

Tabel 1-51 Situaţia impozitului pe profit amânat, conform IAS şi IAS 29, la 31.12.2000

Element	Cont	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.2000 Cf. IAS	Ajus-tări IAS	31.12.2000 SRC
1	2	3=4+5	4	5=6+7	6	7
Impozit pe profit amânat	4412	(29.607.410)	(35.107.901)	5.500.491	5.500.491	-

Retratare impozit amânat în bilanţul de închidere

Tabel 1-52 Situaţia impozitului pe profit amânat conform IAS la data 31.12.2001

ELEMENT	Cont	31.12.2001 Cf. IAS	Ajus-tări IAS	31.12.2001 SRC	31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000	Ajustări IAS29	31.12.00 Cf. IAS
1	2	3= 4 + 5	4	5	6= 7+ 8	7	8
Impozit pe profit amânat	4412	1.954.853	-	1.954.853	(29.607.410)	(35.107.901)	5.500.491

Retratările la inflaţie care s-au făcut, pentru anul 2001, au fost următoarele:

Explicaţii	Articol contabil	Sume (mii lei)
Retratare 2001	688 = 4412	7.812.771

Tabel 1-53 Situaţia impozitului pe profit amânat , după retratare, conform IAS 29 la data 31.12.2001

ELEMENT	**Cont**	**31.12.2001 IAS29 Umc la 31.12.2001**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2001 Cf. IAS**	**Ajustări IAS**	**31.12.2001 SRC**	**31.12.2000 IAS29 Umc la 31.12.2000**	**Ajustări IAS29**	**31.12.2000 Cf. IAS**
1	**2**	**3 = 4 + 5**	**4**	**5 = 6 + 7**	**6**	**7**	**8 = 9 + 10**	**9**	**10**
Impozit pe profit amânat	4412	35.465.328	(37.420.181)	1.954.853	-	1.954.853	(29.607.410)	(35.107.901)	5.500.491

După retratarea la inflaţie, situaţia la 31.12.2001 este următoarea:

Tabel 1-54 Bilanţul după retratarea la inflaţie, la SC ALFA SA, la 31.12.2001

BILANŢ	31.12.2001 IAS 29 umc la 31/12/2001	31.12.2001 IAS umi	Diferenţa IAS 29-IAS 2001	31.12.2000 IAS 29 umc la 31/12/2000	31.12.2000 IAS umi	Diferenţa IAS 29-IAS 2000
A ACTIVE IMOBILIZATE	**772943581**	**514414754**	**258528827**	**578907682**	**388528068**	**190379614**
I IMOBILIZARI NECORPORALE	944949	885566	59383	154060	131194	22866
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi si alte imobiliz necorporale	944949	885566	59383	154060	131194	22866
II IMOBILIZARI CORPORALE	771921087	513458125	258462962	578682559	388325811	190356748
Terenuri si construcţii	511009290	332222318	178786972	365558304	219195167	146363137
Instalaţii tehnice si maşini	185224071	131824727	53399344	167637507	144474597	23162910
Alte instalaţii, utilaje si mobilier	13420474	5932072	7488402	17556262	9550328	8005934
Avansuri si imobilizări corporale in curs	62267252	43479008	18788244	27930486	15105719	12824767
III IMOBILIZARI FINANCIARE	77545	71063	6482	71063	71063	0
Titluri sub forma de interese de participare	19544	15000	4544	15000	15000	0
Titluri deţinute ca imobilizări	8339	6400	1939	6400	6400	0
Alte creanţe	49663	49663	0	49663	49663	0
B ACTIVE CIRCULANTE	**597654041**	**599608894**	**-1954853**	**354764367**	**384371777**	**-29607410**
I STOCURI	142055959	142055959	0	162867053	162867053	0
Materii prime si materiale consumabile	70298037	70298037	0	51975949	51975949	0
Producţia in curs de execuţie	26091395	26091395	0	31153386	31153386	0
Produse finite si mărfuri	44670267	44670267	0	78324890	78324890	0
Avansuri pentru cumpărări de stocuri	996260	996260	0	1412828	1412828	0
II CREANTE	452244248	454199101	-1954853	182122441	211729851	-29607410
Creanţe comerciale	442913557	442913557	0	204805441	204805441	0
Alte creanţe	9330691	11285544	-1954853	22683000	6924410	15758590
III INVESTITII FINANCIARE PE TERMEN SCURT						
IV CASA SI CONTURI LA BANCI	3353834	3353834	0	9774873	9774873	0
C. CHELTUIELI IN AVANS	**1731482**	**1731482**	**0**	**2212739**	**2212739**	**0**
D. DATORII CE TREBUIE PLATITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN - TOTAL	**335983117**	**335983117**	**0**	**263007890**	**263007890**	**0**
Sume datorate instituţiilor de credit	95462725	95462725	0	71649178	71649178	0
Avansuri încasate in contul comenzilor	826	826	0	25549	25549	0
Datorii comerciale	89558483	89558483	0	82451119	82451119	0
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurările sociale	150961083	150961083	0	108882044	108882044	0
E ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	**246330700**	**264658139**	**-18327439**	**81564538**	**118418695**	**-36854157**
F TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	**1019274281**	**773373930**	**245900351**	**660472220**	**506946763**	**153525457**
G DATORII CE TREBUIE PLATITE ÎNTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN	**88731182**	**53265854**	**35465328**	**9875963**	**4375472**	**5500491**
Sume datorate instituţiilor de credit	29876617	29876617	0	9875963	9875963	0
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurările sociale	58854565	23389237	35465328		5500491	-5500491
H PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI						
I VENITURI IN AVANS	**17071706**	**6398084**	**10673622**	**12404679**	**5157931**	**7246748**

BILANŢ	31.12.2001 IAS 29 umc la 31/12/2001	31.12.2001 IAS umi	Diferenţa IAS 29- IAS 2001	31.12.2000 IAS 29 umc la 31/12/2000	31.12.2000 IAS umi	Diferenţa IAS 29- IAS 2000
(ct 131)	16372586	5698964	10673622	10974088	3727340	7246748
(ct 472)	699120	699120	0	1430591	1430591	0
J CAPITAL SI REZERVE						
I CAPITAL	1366074903	344181550	1021893353	1048487914	68836310	979651604
capital subscris vărsat (ct 1012)	1366074903	344181550	1021893353	1048487914	68836310	979651604
II PRIME DE CAPITAL						
III REZERVE DIN REEVALUARE (105)	(518413040)	110656464	-629069504	(397891657)	285444454	-683336111
IV REZERVE	-	201420318	-201420318		166986790	-166986790
Rezerve legale (1061)		14463071	-14463071		10434619	-10434619
Alte rezerve		186957247	-186957247		156552171	-156552171
V REZULTATUL REPORTAT (117)		6619080	-6619080		(18696263)	18696263
VI REZULTATUL EXERCITIULUI (121)	82881236	116979534	-34098298	47287080	47287080	0
Repartizarea profitului (129)		(59748871)	59748871	(47287080)	(47287080)	0
TOTAL CAPITALURI PROPRII	930543099	720108075	210435024	650596257	502571291	148024966
J CAPITALURI TOTAL	**930543099**	**720108075**	**210435024**	**650596257**	**502571291**	**148024966**

Pentru a se asigura comparabiliatea cu bilanţul de închidere retratat (2001), se va ţine cont de influenţa indicelui general al preţurilor (vezi anexa nr. 2) pentru bilanţul anului 2000.

Tabel 1-55 Bilanţul de deschidere retratat cu indicele general al preţurilor (1.3029)

BILANŢ	**31.12.2001 IAS 29 umc la 31.12.2001**	**31.12.2000 umc la 31.12.2001**	**31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000**
1	**2**	**3 = 4*1.3029**	**4**
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**772.943.581**	**754.258.819**	**578.907.682**
I. IMOBILIZARI NECORPORALE	**944.949**	**200.725**	**154.060**
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi si alte imobiliz. necorporale	944.949	200.725	154.060
II. IMOBILIZARI CORPORALE	**771.921.087**	**753.965.506**	**578.682.559**
Terenuri si construcţii	511.009.290	476.285.914	365.558.304
Instalaţii tehnice si maşini	185.224.071	218.414.908	167.637.507
Alte instalaţii, utilaje si mobilier	13.420.474	22.874.054	17.556.262
Avansuri si imobilizări corporale in curs	62.267.252	36.390.630	27.930.486
III. IMOBILIZARI FINANCIARE	**77.545**	**92.588**	**71.063**
Titluri sub forma de interese de participare	19.544	19.544	15.000
Titluri deţinute ca imobilizări	8.339	8.339	6.400
Alte creanţe	49.663	64.706	49.663
B. ACTIVE CIRCULANTE	**597.654.041**	**462.222.494**	**354.764.367**
I. STOCURI	**142.055.959**	**212.199.483**	**162.867.053**
Materii prime si materiale consumabile	70.298.037	67.719.464	51.975.949
Producţia in curs de execuţie	26.091.395	40.589.747	31.153.386
Produse finite si mărfuri	44.670.267	102.049.499	78.324.890
Avansuri pentru cumpărări de stocuri	996.260	1.840.774	1.412.828
II. CREANTE	**452.244.248**	**237.287.328**	**182.122.441**
Creanţe comerciale	442.913.557	266.841.009	204.805.441

BILANŢ	31.12.2001 IAS 29 umc la 31.12.2001	31.12.2000 umc la 31.12.2001	31.12.2000 IAS 29 umc la 31.12.2000
Alte creanţe	9.330.691	-29.553.681	-22.683.000
III. INVESTITII FINANCIARE PE TERMEN SCURT			
IV. CASA SI CONTURI LA BANCI	**3.353.834**	**12.735.682**	**9.774.873**
C. CHELTUIELI IN AVANS	**1.731.482**	**2.882.978**	**2.212.739**
D. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE UN AN-TOTAL	**335.983.117**	**342.672.980**	**263.007.890**
Sume datorate instituţiilor de credit	95.462.725	93.351.714	71.649.178
Avansuri încasate in contul comenzilor	826	33.288	25.549
Datorii comerciale	89.558.483	107.425.563	82.451.119
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurările sociale	150.961.083	141.862.415	108.882.044
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	**246.330.700**	**106.270.437**	**81.564.538**
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	**1.019.274.281**	**860.529.255**	**660.472.220**
G. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN	**88.731.182**	**12.867.392**	**9.875.963**
Sume datorate instituţiilor de credit	29.876.617	12.867.392	9.875.963
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurările sociale	58.854.565	0	0
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI			
I. VENITURI IN AVANS	**17.071.706**	**16.162.056**	**12.404.679**
(ct. 131)	16.372.586	14.298.139	10.974.088
(ct. 472)	699.120	1.863.917	1.430.591
J. CAPITAL SI REZERVE			
I. CAPITAL	**1.366.074.903**	**1.366.074.903**	**1.048.487.914**
- capital subscris vărsat (ct. 1012)	1.366.074.903	1.366.074.903	1.048.487.914
II. PRIME DE CAPITAL	0	0	0
III. REZERVE DIN REEVALUARE (105)	**(518.413.040)**	**-518.413.040**	**(397.891.657)**
IV. REZERVE	**0**	**0**	**0**
Rezerve legale (1061)	0	0	0
Alte rezerve	0	0	0
V. REZULTATUL REPORTAT (117)	0	0	0
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI (121)	**82.881.236**	**61.610.337**	**47.287.080**
Repartizarea profitului (129)	**-**	**-61.610.337**	**(47.287.080)**
TOTAL CAPITALURI PROPRII	**930.543.099**	**847.661.863**	**650.596.257**
J. CAPITALURI - TOTAL	**930.543.099**	**847.661.863**	**650.596.257**

SC ALFA SA a făcut doar o retratare la inflaţie parţială, deoarece nu a retratat la inflaţie contul de profit şi pierdere.

1.3 Concluzii privind aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate în România

Implementarea IFRS

Implementarea IFRS reprezintă un proces greoi şi anevoios, care se poate lovi de diferite praguri, cum ar fi aspectele specifice fiecărei ţări (economice, politice, legislative, culturale). Pentru a depăşi aceste piedici, autorităţile naţionale sunt încurajate[92]:

- să implice şi să colaboreze cu toate organismele profesiei contabile în procesul implementării standardelor internaţionale, inclusiv cu utilizatorii şi cu cei care întocmesc situaţiile financiare, cu auditorii, guvernul, cu reprezentanţii burselor de valori;
- să informeze pe toţi cei interesaţi, prin publicarea de materiale materiale referitoare la procesele de armonizare şi convergenţă internaţională, la principiile care stau la baza procesului de armonizare, la rolul şi responsabilităţile părţilor implicate în aceste procese, calendarul pentru implementarea standardelor;
- să ia în considerare efectele procesului de armonizare internaţională asupra entităţilor mici şi mijlocii şi aupra firmelor de contabilitate şi audit;
- să asigure o traducere de calitate a standardelor internaţionale, prin implicarea atât a traducătorilor profesionişti cât şi a profesioniştilor contabili;
- să participe activ la procesul de elaborare a standardelor internaţionale;
- să stabilească criterii pentru raportări complementare IFRS-urilor, care să răspundă unor cerinţe de specific naţional (ex.: raportări cu un conţinut fiscal destinat statului, ca utilizator). Practicile naţionale considerate cele mai eficiente, dar care nu se regăsesc în IFRS, vor fi aduse la cunoştinţa organismelor internaţionale şi vor fi luate în considerare de către acestea pentru viitor.
- să stabilească modul în care vor fi prezentate reglementările naţionale adiţionale: diferenţiat de IFRS sau nu. Varianta diferenţierii este de preferat, deoarece facilitează continuitatea procesului de convergenţă şi permite identificarea mai rapidă a obligaţiilor legate de raportările complementare;

Plecând de la studiul asupra convergenţei făcut de Peter Wong, prezentăm în continuare, din punctul nostru de vedere, câteva din obstacolele implementării IFRS în România:

a) traducerea IFRS-urilor;

[92] Wong, P., *Chalenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs* , september 2004 la http://www.ifac.org/Members/DownLoads/Wong_Report_Final.pdf.

b) structura şi complexitatea a standardelor internaţionale;

c) frecvenţa, volumul şi complexitatea modificărilor pe care le suferă standardele de-a lungul timpului;

d) potenţiale neînţelegeri sau înţelegerea greşită a standardelor internaţionale.

a) ***Traducerea IFRS-urilor*** – este foarte greu pentru normalizatorii naţionali să surprindă în traducere sensul real al standardelor, aşa cum a fost el conceput, deoarece construcţia frazei este greoaie, se folosesc aceiaşi termeni pentru a defini concepte diferite, lipsesc echivalenţi lingvistici.

b) ***Structura complexă a standardelor*** – IFRS-urile devin pe zi ce trece mai voluminoase şi mai complexe, iar mărimea şi dificultatea acestora afectează în sens negativ procesul adoptării şi implementării lor. Unele ţări trebuie să încorporeze standardele adoptate în legislaţia naţională, lucru dificil de realizat deoarece standardele nu iau forma unei legi sau reglementări şi de aceea acestea trebuie transformate.

c) ***Frecvenţa, volumul şi complexitatea schimbărilor pe care le suferă standardele de-a lungul timpului*** – standardele internaţionale au fost supuse în timp unor multiple îmbunătăţiri. Aceste schimbări atrag deseori necesitatea unor evaluări de specialitate pentru anumite elemente patrimoniale.

d) Potenţiale neînţelegeri sau înţelegerea greşită a standardelor internaţionale – profesia contabilă trebuie sa-şi perfecţioneze în mod continuu cunoştinţele şi abilităţile, ca să facă faţă responsabilităţilor pe care le poartă. Astfel au apărut lacune în cunoaşterea standardelor internaţionale la nivelul tuturor categoriilor de utilizatori, a specialiştilor, a mediului universitar.

Pentru a depăşi aceste piedici, Direcţia de reglementări contabile din cadrul Ministerului Finanţelor:

- a coordonat programul pilot de aplicare a IAS/IFRS;
- a elaborat legislaţia prin care s-au implementat IAS/IFRS în contabilitatea românească;
- a elaborat Ghidul practic de aplicare a IAS;
- a contribuit la publicarea în limba română a IAS-urilor, respectiv IFRS-urilor;
- a organizat şi organizează diferite cursuri, seminarii care abordează standardele internaţionale.

De asemenea, în mediul universitar au apărut numeroase cărţi care abordează IFRS-urile atât din punct de vedere teoretic cât şi practic. Organismele profesiei contabile s-au implicat activ în procesul de implementare a IAS/IFRS, prin publicarea unor ghiduri pentru înţelegerea şi aplicarea

IAS, a unor cărţi în care sunt abordate teoretic şi practic IAS-urile şi organizarea a numeroase cursuri care privesc IFRS-urile.

Adoptarea IFRS reprezintă o schimbare importantă pentru majoritatea societăţilor. Pentru ca acest proces sa aibă succes, conducerea de vârf va trebui să se implice direct. Astfel *trecerea la implementarea IFRS ar trebui să parcurgă următoarele etape*:

- evaluarea impactului IFRS-urilor asupra afacerii;
- pregătirea personalului la toate nivelele organizaţiei;
- analiza datelor / informaţiilor care lipsesc, a colectării acestora şi înţelegerea completă a cifrelor conform IFRS;
- analiza şi înţelegerea diferenţelor dintre IFRS şi reglementările contabile pe care le aplică în prezent . O parte a acestor diferenţe privesc:
  - ✓ aspecte referitoare la contabilitatea inflaţiei, contabilitatea combinărilor de întreprinderi;
  - ✓ cerinţele referitoare la instrumentele financiare şi impozitul amânat care, deşi prevăzute de legislaţia românească, au fost aplicate arareori în practică;
  - ✓ cerinţele privind evaluarea imobilizărilor corporale şi deprecierea activelor au fost de asemenea aplicate inconsecvent în multe din cazuri;
- anticiparea şi planificarea modificărilor:
  - ✓ politicilor contabile şi a procedurilor de raportare;
  - ✓ sistemelor informatice financiare şi de management;
  - ✓ cunoştinţelor şi competenţelor personalului la toate nivelurile organizaţiei
- asigurarea controlului acestor schimbări în timp, astfel încât să se asigure că procedurile sunt implementate eficient şi că, pe parcursul diverselor etape ale tranziţiei, activitatea operaţională se desfăşoară fără perturbări.

Legislaţia românească

În ceea ce priveşte legislaţia, în România s-au făcut paşi importanţi în domeniul înlocuirii reglementărilor vechi. Vorbind de calitatea reglementărilor din domeniul financiar-contabil, nu se poate să nu vorbim despre caracterul stufos şi instabil al acestora, ceea ce explică, în bună măsură, dezordinea. De altfel, este unanim recunoscut că o ţară sau un sector (domeniu) în care reglementările se schimbă de la o zi la alta, iar calitatea acestora lasă de dorit, este o ţară sau un sector (domeniu) condamnate la dezordine.

Ca organism reprezentativ al profesiei contabile din România, Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi s-a adresat în repetate rânduri autorităţii de stat, exprimându-şi totala disponibilitate de a-şi aduce contribuţia la elaborarea unui cadru normativ de reglementări care să

asigure integritatea, obiectivitatea şi credibilitatea actului contabil, elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare cu profesionalism, în conformitate cu standardele naţionale şi internaţionale de contabilitate[93]. Dar, oferta CECCAR nu a fost luată în considerare. Au fost adoptate însă, de-a lungul timpului, nenumărate reglementări referitoare la contabilitate, fiscalitate, audit financiar etc., dintre care unele lipsite de rigoare ştiinţifică sau /şi de aplicabilitate practică; unele nu sunt conforme standardelor internaţionale sau nu sunt aliniate directivelor Uniunii Europene. S-a creat un stufăriş de reglementări greu de înţeles şi mai greu de aplicat, care apasă cu mari responsabilităţi pe umerii profesioniştilor practicieni şi, deopotrivă, pe cei ai mediului de afaceri.

Reglementările din domeniul contabilităţii sunt o expresie a modului în care guvernele post decembriste au înţeles rolul contabilităţii. Deşi rolul contabilităţii este acela de a furniza informaţii fiabile pentru toţi utilizatorii – stat, acţionari, bănci, organisme de bursă, furnizori, creditori, investitori etc. –, autorităţile au conceput procesul de normare a contabilităţii şi au înţeles rolul contabilităţii exclusiv ca un mijloc de control al statului asupra întreprinderilor. Cum statul urmăreşte exclusiv realizarea veniturilor bugetare s-a ajuns că, prin toate reglementările, contabilitatea întreprinderilor a fost subordonată intereselor fiscale ale statului. De aici deturnarea managerilor de întreprinderi care, cu mijloace mai mult sau mai puţin ortodoxe, au căutat să-şi asigure exclusiv protecţia fiscală, neglijând protejarea afacerilor, continuitatea activităţii întreprinderilor, bunăstarea salariaţilor.

[93] http://www.ceccar.ro/

2 Aplicarea directivelor europene în contabilitatea românească

În prezent, sistemul contabil românesc se află „în cea de a treia etapă de reformă”[94] care a demarat la 1 ianuarie 2006, prin emiterea OMFP 1752/30 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Prin dispoziţiile acestui ordin se *unifică reglementările contabile*. În acest sens, agenţii economici care aplicau, până la sfârşitul anului 2005, OMFP 94/2001 şi cei care aplicau OMFP 306/2002, vor aplica reglementări contabile unitare, respectiv Reglementări contabile .

OMF 1752/2005 este structurat în două părţi:

I. Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, care înlocuiesc OMFP 94/2001 şi OMFP 306/2002.
II. Reglementări contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, care înlocuiesc OMFP 772/2002.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE sunt structurate pe şase capitole astfel:

- Capitolul I. Aria de aplicabilitate si moneda de raportare
- Capitolul II. Formatul şi conţinutul situaţiilor financiare anuale, care cuprinde următoarele

Tabelul 2-1 Secţiunile capitolului al II-lea din OMFP 1752/2005

Secţiunea	Cuprins
1	Dispoziţii generale privind situaţiile financiare anuale
2	Formatul bilanţului
3	Prevederi referitoare la elementele de bilanţ
4	Formatul contului de profit şi pierdere
5	Prevederi referitoare la elementele din contul de profit şi pierdere
6	Principii contabile generale
7	Reguli de evaluare
8	Conţinutul notelor explicative la situaţiile financiare anuale 8.1. Politici contabile 8.2. Note explicative
9	Conţinutul raportului administratorilor
10	Auditarea sau verificarea situaţiilor financiare anuale
11	Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale

- Capitolul III. Prevederi finale
- Capitolul IV. Planul de conturi general
- Capitolul V. Transpunerea soldurilor conturilor din balanţa de verificare la 31.12.2005 in noul plan de conturi general

[94] Bunea, Ş., *Analiza impactului procesului de convergenţă asupra evoluţiei unor sisteme contabile naţionale şi învăţăminte pentru România,* în volumul Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România *Profesia contabilă şi globalizarea* , Editura CECCAR, 2006, p. 213.

- Capitolul VI. Structura situaţiilor financiare anuale

Tabelul 2-2 Secţiunile capitolului al VI-lea din OMFP 1752/2005

Secţiunea	Cuprins
1	Bilanţul 1.1. Bilanţul 1.2. Bilanţul prescurtat
2	Contul de profit şi pierdere
3	Situaţia modificărilor capitalului propriu
4	Situaţia fluxurilor de trezorerie
5	Exemple de prezentare a notelor explicative la situaţiile financiare anuale

Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE sunt structurate pe şase capitole astfel:

- Capitolul I. Aria de aplicabilitate
- Capitolul II. Condiţii pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate
- Capitolul III. Întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate
- Capitolul IV. Conţinutul notelor explicative la situaţiile financiare anuale consolidate
- Capitolul V. Raportul consolidat al administratorilor
- Capitolul VI. Auditarea situaţiilor financiare anuale consolidate
- Capitolul VII. Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare consolidate
- Capitolul VIII. Formatul bilanţului consolidat şi al contului de profit şi pierdere consolidat

Conform acestui ordin[95], persoanele juridice care la data bilanţului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei criterii de mărime (*total active*: 3.650.000 euro, *cifra de afaceri netă*: 7.300.000 euro, *număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar*: 50), trebuie să întocmească situaţii financiare anuale care cuprind:

1) bilanţ,
2) cont de profit si pierdere,
3) situaţia modificărilor capitalului propriu,
4) situaţia fluxurilor de trezorerie,
5) notele explicative la situaţiile financiare anuale.

Entităţile care nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de mărime, prevăzute mai sus, vor întocmi situaţii financiare anuale simplificate care cuprind:

1) bilanţ prescurtat,
2) cont de profit si pierdere,
3) note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate.

[95] *** OMFP 1752/2005 pentru aprobarea R*eglementărilor contabile conforme cu directivele europene,* art. 3.

Acestea pot întocmi situaţia modificărilor capitalului propriu şi / sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

În concluzie, exceptând companiile tranzacţionate pe o piaţă financiară care întocmesc situaţii financiare dezvoltate (cu cinci componente), criteriile de mărime determină dacă o entitate va întocmi situaţii financiare dezvoltate sau simplificate (cu trei componente). Dacă microîntreprinderile întocmeau conform OMFP 306/2002 situaţii financiare cu două componente (bilanţ şi cont de profit şi pierdere), începând cu 1 ianuarie 2006 acestea vor întocmi situaţii financiare cu trei componente (bilanţ, cont de profit şi pierdere şi note explicative).

În conformitate cu prevederile acestui ordin, obligaţia de a întocmi situaţii financiare anuale dezvoltate sau simplificate este reversibilă, după cum sunt sau nu depăşite limitele a două dintre criteriile de mărime în două exerciţii financiare consecutive. Anterior, era prevăzut că o entitate care a aplicat OMFP 306/2002 şi a depăşit într-un singur exerciţiu consecutiv limitele a două dintre criteriile de mărime, trebuia să treacă la aplicarea OMFP 94/2001 fără posibilitatea revenirii la OMFP 306/2002, chiar dacă ulterior nu mai depăşea limitele a două criterii[96].

În acest ordin sunt prevăzute forma şi conţinutul situaţiilor financiare anuale consolidate, precum şi regulile de întocmire, aprobare, auditare şi publicare a situaţiilor financiare anuale consolidate.

O societate-mamă este scutită de la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate dacă, la data bilanţului, entităţile care urmează sa fie consolidate nu depăşesc împreună, pe baza celor mai recente situaţii financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele trei criterii de mărime (*total active*: 17.520.000 euro, *cifra de afaceri netă*: 35.040.000 euro, *număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar*: 250).

Situaţiile financiare anuale consolidate cuprind:

- bilanţul consolidat,
- contul de profit si pierdere consolidat,
- notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate.

Aceste documente constituie un tot unitar.

Planul de conturi care a intrat în vigoare, pentru toate societăţile comerciale, la data de 1 ianuarie 2006, a suferit unele modificări:

- denumirea de *„provizioane”* a conturilor utilizate pentru înregistrarea deprecierii activelor a fost schimbată cu denumirea de cu *„ajustări”*;
- au fost introduse unele *conturi noi,* iar unele conturi au fost *înlocuite de conturi noi*:

[96] Manolescu, D., *Modificări aduse de noile reglementări contabile conforme cu directivele europene*, în *Gestiunea şi contabilitatea firmei,* nr. 4, aprilie, 2006.

- *109 „ Acţiuni proprii”* care înlocuieşte conturile 502 „Acţiuni proprii” şi contul 2677 „Acţiuni proprii – active imobilizate”
- *1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”* care înlocuieşte contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezervele din reevaluare” şi contul 1068 „Alte rezerve/analitic distinct”,
- *1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE”* care înlocuieşte conturile: 1062 „Rezerve pentru acţiuni proprii”, 107 „Rezerve din conversie”, 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”, 2075 „Fond comercial negativ”, 2968 „Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii – active imobilizate”, 4412 „Impozitul pe profit amânat/Sold debitor”, 592 „Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii”.
- 132 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii”
- 133 „Donaţii pentru investiţii”
- 134 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”
- 138 „Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii”
- 1515 „Provizioane pentru pensii si obligaţii asimilate”
- 1516 „Provizioane pentru impozite” înlocuieşte contul 4412 „Impozit pe profit amânat/sold creditor”
- 4418 „Impozitul pe venit”
- 445 „Subvenţii” a fost detaliat în următoarele analitice: 4451 „Subvenţii guvernamentale”, 4452 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii”, 4458 „Alte sume primite cu caracter de subvenţii”;
- 7611 „Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate” şi 7613 „Venituri din interese de participare” înlocuiesc conturile de venituri din imobilizări financiare cu analitice de la 7611 la 7617.

La SC ALFA SA, în vederea trecerii la Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, au fost transpuse soldurile conturilor din balanţa de verificare la 31.12.2005 în noul plan de conturi:

Explicaţii	**Articol contabil**	**RON**
Soldul contului 2322.01 “Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini” a fost preluat de contul 232.01”Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”	232.01 = 2322.01	50.592,42
Soldul contului 262 “Titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului” a fost preluat de contul 265„Alte titluri imobilizate”	265 = 262	640

Soldul contului 2311 "Amenajări de terenuri şi construcţii în curs" a fost preluat de contul 231"Imobilizări corporale în curs de execuţie"	231 = 2311	8.136.737
Soldul contului 2312 "Instalaţii tehnice şi maşini – în curs" a fost preluat de contul 231"Imobilizări corporale în curs de execuţie"	231 = 2312	2.988.989
Soldul contului 2313 "Alte imobilizări corporale în curs" a fost preluat de contul 231"Imobilizări corporale în curs de execuţie"	231 = 2313	485.631
Soldul contului 4412"Impozitul pe profit amânat/Sold debitor" a fost preluat de contul 1176"Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE"	1176 = 4412	1.366.766

Dacă pentru trecerea la Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a şi cu IAS a fost făcută pe lângă transpunerea soldurilor conturilor în noul plan de conturi şi o serie de ajustări, pentru trecerea la Reglementările contabile conforme cu directivele europene nu s-a făcut nici o ajustare.

ANEXA NR. 1

BILANŢ încheiat la 31.XII.2000

- mii lei -

	ACTIV	Nr.	Sold la:	
			începutul anului	sfârşitul anului
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare	01	**773.406**	649.786
	Alte imobilizări	02	**44.110**	131.194
	Imobilizări necorporale în curs	03		
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04	**817.516**	**780.980**
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri	05	**22.501.730**	**22.165.001**
	Construcţii	06	115.086.093	199.626.009
	Echipamente tehnologice	07	31.103.333	128.722.055
	Mijloace de transport	08	1.501.329	4.340.670
	Alte mijloace fixe	09	5.420.718	20.962.200
	Imobilizări corporale în curs	10	4.426.388	15.105.719
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11	**180.039.591**	**390.921.654**
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE - TOTAL	**12**	**56.063**	**71.063**
I	**ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL**(rd.04+11+12)	13	**180.913.170**	**391.773.697**
	STOCURI Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente	14	**35.375.418**	**53.600.900**
	Stocuri aflate la terţi	15	3.327.992	3.897.202
	Producţie în curs de execuţie	16	29.384.174	31.153.386
	Semifabricate, produse finite, produse reziduale	17	57.161.167	88.423.919
	Animale	18	-	-
	Mărfuri	19	87.887	213.738
	Ambalaje	20	145.732	327.741
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21	**125.482.370**	**177.616.886**
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori	22	**3.808.823**	**1.500.713**
	Clienţi şi conturi asimilate	23	117.420.256	209.506.022
	Alte creanţe	24	4.910.710	6.924.410
	Decontări cu asociaţii privind capitalul	25		
	Titluri de plasament	26		
	Conturi la bănci în lei	27	5.071.909	8.829.523
	Conturi la bănci în devize, în ţară	28	18.108	753.957
	Conturi la bănci în devize, în străinătate	29		
	Casa în lei	30	23.948	18.258
	Casa în devize	31	-	-
	Acreditive în lei	32	-	-
	Acreditive în devize	33	-	-
	Valori de încasat	34	-	-
	Alte valori	35	495.792	175.855
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36	**131.749.546**	227.708.738
II	**ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 21+36)**	37	**257.231.916**	405.325.624
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli înregistrate în avans	38	**1.672.032**	**2.212.739**
	Decontări din operaţii în curs de clarificare	39		
	Diferenţe de conversie - activ	40	27.327.213	41.614.858
III	**CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE - TOTAL (rd.** 38 la 40)	41	**28.999.245**	**43.827.597**
IV	**PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR**	42		

TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)			43	**467.144.331**	**840.926.918**
PASIV					
	Capital social, din care:		52	68.836.310	68.836.310
	- capital subscris vărsat)		53	68.836.310	68.836.310
	Patrimoniul regiei		54		
	Contul întreprinzătorului individual		55	-	
	Prime legate de capital		56		
	Diferenţe din reevaluare	Sold creditor	57	90.482.118	285.444.455
		Sold debitor	58		
	Rezerve		59	63.864.374	113.532.651
	REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat		60		
	Pierderea neacoperită		61	_	
	REZULTATUL EXERCIŢIULUI Profit		62	13.674.673	47.287.080
	Pierdere		63	-	_
	Repartizarea profitului		64	13.674.673	47.287.080
	Alte fonduri		65	27.072.490	53.808.766
	Subvenţii pentru investiţii		66	2.486.260	3.372.713
	Provizioane reglementate		67		_
I	**CAPITALURI PROPRII - TOTAL** (rd. 52+54 la 57-58+59+60-61+62-63-64+65 la 67)		68	252.741.552	524.994.895
	Patrimoniul public		69	-	-
	CAPITALURI-TOTAL (rd.68+69)		70	252.741.552	524.994.895
II	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI**		71	5.347.665	41.261.346
	Împrumuturi şi datorii asimilate		72	72.679.089	81.527.861
	Furnizori şi conturi asimilate		73	75.345.223	82.451.119
	Clienţi - creditori		74	1.229.628	25.549
	Alte datorii		75	59.455.906	108.882.045
III.	**DATORII - TOTAL (rd.** 72 la 75)		76	208.709.846	272.886.574
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Venituri înregistrate în avans		77		**1.430.591**
	Decontări din operaţii în curs de clarificare		78		
	Diferenţe de conversie - pasiv		79	345.268	353.512
IV	**CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE - TOTAL (rd. 77** la **79)**		80	**345.268**	**1.784.103**
	TOTAL PASIV (rd. 70+71+76+80)		81	**467.144.331**	**840.926.918**

ANEXA NR. 2

BILANŢ LA 31.12.2000 retratat

mii lei

	BILANŢ	Nr. rd.	Sold 31.12.2000
	A	**B**	**1**
A	**ACTIVE IMOBILIZATE**		
	I IMOBILIZĂRI NECORPORALE Cheltuieli de constituire	**01**	0
	Cheltuieli de dezvoltare	**02**	0
	Concesiuni,brevete,licenţe,mărci,drepturi si alte imobilizări necorporale	**03**	131,194
	Fondul comercial	**04**	0
	Active si imobilizări necorporale in curs	**05**	0
	TOTAL (rd.O1 la 05)	**06**	**131,194**
	II IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri si construcţii	**07**	219,195,167
	Instalaţii th.si maşini	**08**	144,474,597
	Alte instalaţii, utilaje si mobilier	**09**	9,550,328
	Avansuri si imobilizări corporale in curs	**10**	15,105,719
	TOTAL(rd.07la10)	**11**	**388,325,811**
	III IMOBILIZĂRI FINANCIARE Titluri de participare deţinute la soc.din grup	**12**	0
	Creanţe asupra soc.din grup	**13**	0
	Titluri sub forma de interese de participare	**14**	0
	Creanţe din interese de participare	**15**	0
	Titluri deţinute ca imobilizări	**16**	21,400
	Alte creanţe	**17**	0
	Acţiuni proprii (2677-2968)	**18**	49,663
	TOTAL(rd.12la18)	**19**	**71,063**
	ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.06+11+19)	**20**	**388,528,068**
B	**ACTIVE CIRCULANTE**		
	I STOCURI Materii prime si materiale consumabile	**21**	54,170,739
	Producţie in curs de execuţie	**22**	31,153,386
	Produse finite si mărfuri	**23**	78,324,890
	Avansuri pentru cumpărări stocuri	**24**	1,412,828
	TOTAL (rd. 21 la 24)	**25**	**165,061,843**
	II CREANŢE Creanţe comerciale	**26**	202,610,653
	Sume de încasat de la soc.din grup	**27**	0
	Sume de încasat din interese de participare	**28**	0
	Alte creanţe	**29**	6,924,410
	Creanţe privind capitalul subscris si nevarsat	**30**	0
	TOTAL (rd.26 la 30)	**31**	**209,535,063**
	III INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT Titluri de participare deţinute la soc.din grup	**32**	**0**
	Acţiuni proprii	**33**	**0**
	Alte investiţii financiare pe termen scurt	**34**	**0**
	TOTAL (rd.32 la 34)	**35**	**0**
	IV CASA SI CONTURI LA BĂNCI	**36**	**9,777,593**
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd.25+31 +35+36)	**37**	**384,374,499**
C	CHELTUIELI IN AVANS	**38**	**2,212,739**
D	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE INTR-UN AN**		

	împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	**39**	0
	Sume datorate instituţiilor de credit	**40**	71,651,898
	Avansuri încasate in contul comenzilor	**41**	25,549
	Datorii comerciale	**42**	82,451,119
	Efecte de comerţ de plătit	**43**	0
	Sume datorate soc. din grup	**44**	0
	Sume datorate privind interesele de participare	**45**	0
	Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pt. asigurările sociale	**46**	110,795,490 0
	TOTAL (rd.39 la 46)	**47**	**264,924,056**
E	**ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.37+38-47-62)**	**48**	**116,505,251**
F	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.20+48)**	**49**	**505,033,319**
G	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE INTR-0 PERIOADA MAI MARE DE UN AN** împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	**50**	0
	Sume datorate instituţiilor de credit	**51**	9,875,963
	Avansuri încasate in contul comenzilor	**52**	0
	Datorii comerciale	**53**	0
	Efecte de comerţ de plătit	**54**	0
	Sume datorate soc. din grup	**55**	0
	Sume datorate privind interesele de participare	**56**	0
	Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pt. asigurările sociale	**57**	0
	TOTAL (rd.50 la 57)	**58**	**9,875,963**
H	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI SI CHELTUIELI** Provizioane pentru pensii si alte obligaţii similare	**59**	**0**
	Alte provizioane	**60**	**0**
	TOTAL PROVIZIOANE (rd.59+60)	**61**	**0**
1	**VENITURI IN AVANS**	**62**	**5,157,931**
J	**CAPITAL SI REZERVE**		
	CAPITAL (rd.64 la 66) din care: capital subscris nevarsat – capital subscris varsat(1012) – patrimoniul regiei	**63** **64** **65** **66**	**68,836,310** 0 68,836,310 0
	PRIME DE CAPITAL	**67**	0
	REZERVE DIN REEVALUARE (105) sold C (105) sold D	**68** **69**	285,444,455 0
	REZERVE (106) (rd.71 la 74) Rezerve legale Rezerve pentru acţiuni proprii Rezerve statutare sau contractuale Alte rezerve (1068+/-107)	**70** **71** **72** **73** **74**	**166,986,790** 10,434,619 0 0 156,552,171
	REZULTATUL REPORTAT (117 sold C) (117 sold D)	**75** **76**	26,110,199
	REZULTATUL EXERCIŢIULUI (121 sold C) (121 soldD)	**77** **78**	47,287,080
	Repartizarea profitului	**79**	47,287,080
	TOTAL CAPITALURI PROPRII	**80**	**495,157,356**
	Patrimoniul public	**81**	**0**
	TOTAL CAPITALURI (rd.80+81)	**82**	**495,157,356**

ANEXA NR. 3

BALANŢA DE VERIFICARE RETRATATĂ LA 31.12.2000

Balanţa de verificare sintetică – Retratată conform IAS- la 31.12.2000

Cont	Denumire cont	Sold iniţial 01.01		Rulaje curente		Rulaje cumulate		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1012	CAPITAL SUBSCRIS VĂRSAT	0.00	69836310000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	68836310000.00	0.00	68836310000.00
1058	REZERVE DIN REEVAL.DISP.PRIN ACTE	0.00	285444454639.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	285444454639.00	0.00	285444454639.00
1061	REZERVE LEGALE	0.00	10434619245.00	0.00	0.00	0.00	0.00	O.OO	10434619245.00	0.00	10434619245.00
1068	ALTE REZERVE	0.00	156552171061.43	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	156552171061.43	0.00	156552171061.43
1172	REZ.REPORT.DIN ADAPTARE LA IAS	0.00	0.00	30095021851.00	3984822566.00	30095021851.00	3984822566.90	30095021851.00	3984822566.00	26110199285.00	0.00
121	PROFIT SI PIERDERI	0.00	47287079594.86	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	47287079594.86	0.00	47287079594.86
129	REPARTIZAREA PROFITULUI	47287079594.97	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	47287079594.97	0.00	47287079594.97	0.00
131	SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII	0.00	3727339826.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3727339826.00	0.00	3727339826.00
1514	PROVIZIOANE PT.RESTRUCTURARE	0.00	41261346208.00	41261346208.00	0.00	41261346208.00	9.00	41261346208.00	41261346208.00	0.00	0.00
1621	CREDITE BANCARE PE TERMEN LUNG	0.00	17608668000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	17608668000.00	0.00	17606668000.00
1682	DOBINZI AFER. CRED PE TERMEN LUNG	0.00	2143259248.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2143259248.00	0.00	2143259248.00
TOTAL CLASA 1		47287079594.97	633295247822.29	71356368059.01	3984822566.00	71356368059.00	3984822566.00	118643447653.97	637280070388.29	73397278879.97	592033901614.29
203	CHELTUIELI DE DEZVOLTARE	1015900000.00	0.00	0.00	1015900000.00	0.00	1015900000.00	1015900000.00	1015900000.00	0.00	0.00
2051	CONCESIUNI.BREVETE SI ALTE	0.00	0.00	89514933.00	0.00	89514933.00	0.00	89514933.00	0.00	89514933.00	0.00
208	ALTE IMOBILIZĂRI NECORPORALE	206565933.00	0.00	0.00	89514933.00	0.00	89514933.00	206565933.00	89514933.00	117051000.00	0.00
2111	TERENURI	22165000600.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	22165000600.00	0.00	22165000600.00	0.00
212	CONSTRUCŢII	247212342671.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	247212342671.00	0.00	247212342671.00	0.00
2131	MASINI, UTILAJE ŞI INST. DE LUCRU	251186282943.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	251186282943.00	0.00	251186282943.00	0.00
2132	APARATE. IMSTAL. DE MAS. CONTROL.	21983131071.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	21983131071.00	0.00	21983131071.00	0.00
2133	MIJLOACE DE TRANSPORT	13850423213.00	0.00	9.00	0.00	0.00	0.00	13850423213.00	0.00	13850423213.00	0.00
214	MOBILIER AP.BIROTICA Si ALTE ACTIVE	18851683305.00	0.00	0.00	0.00	9.00	0.00	18851683305.00	0.00	18851683305.00	0.00
2311	AMENAJ DE TERENURI SI CONSTRUCŢII	13679815524.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	13679815524.00	0.00	13679815524.00	0.00
2312	INSTALAŢII TEHNICE SI MASIN1	17936.00	0.00	4.00	0.00	0.00	0.00	17936.00	0.00	17936.00	0.00
2313	ALTE IMOBILIZĂRI	1425885478.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1425885478.00	0.00	1425885478.00	0.00
262	TITL DE PART.-SOC.DIM AFARA GRUP.	21400000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	21400000.90	0.00	21400000.00	0.00
2677	ACŢIUNI PR0PRII-ACTIVE IMOBILIZATE	49663163.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	49663163.00	0.00	49663163.00	0.00
2803	AMORTIZAREA CHELT.DE DEZVOLTARE	0.00	366113382.00	366113362.00	0.00	366113382.00	0.00	366113382.00	366113382.00	0.00	0.00
2805	AMORT.CONCES..BREV.SI ALTOR	0.00	0.00	0.00	61647637.00	9.00	61647637.00	0.00	61647637.00	0.00	61647637.00
2808	AMORTIZAREA ALTOR	0.00	75372108.00	61647637.00	0.00	61647637.00	0.00	61647637.00	75372108.00	0.00	13724471.00
2812	AMORTIZAREA CONSTRUCŢIILOR	0.00	47584333820.00	0.00	2595842419.00	0.00	2595842419.00	0.00	50182176239.00	0.00	50182176239.00
2813	AMORTIZAREA	0.00	142545239982.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	142545239982.00	0.00	142545239982.00
2814	AMORTIZAREA ALTOR IMOB. CORP.	0.00	9301355162.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	9301355162.00	0.00	9301355162.00
TOTAL CLASA 2		591648111837.00	199874414454.00	517275952.00	3762904 989.00	517275952.00	3742904989.09	592165387789.00	203637319443.00	590632211837.00	202104143491.00
301	MATERII PRIME	43482358050.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	43482358050.00	0.00	43482358050.00	0.00
3021	MATERIALE AUXILIARE	7512884019.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	7512884019.00	0.00	7512894019.00	0.00
3022	COMBUSTIBILI	194247825.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	196247825.00	0.00	196247825.00	0.00
3024	PIESE DE SCHIMB	1395025077.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1395025077.00	0.00	1395025077.00	0.00
302B	ALTE MATERIALE CONSUMABILE	33288.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	33288.00	0.00	33288.00	0.00
303	MAT. DE NATURA OB.DE INVENTAR	100660966.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	100660966.00	0.00	100660966.00	0.00
308	DIF. DE PREŢ LA MAT.PRIME SI MAT.	913691050.67	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	913691050.67	0.00	913691050.67	0.00
3212	OBIECTE DE INVENTAR IN FOLOSINŢA	3114035002.00	0.00	0.00	3114035002.00	0.00	3Î14O350O2.OO	3114035002.00	3114035002.00	0.00	0.00
322	OBIECTE DE INVENTAR IN FOLOSINŢA	0.00	3114035002.00	3114035002.00	0.00	3114035002.00	0.00	3114035002.00	3114035002.00	0.00	0.00
331	PRODUSE IN CURS BE EXECUŢIE	30980329722.00	0.00	0.00	0.00	9.00	0.00	30980329722.00	0.00	30980329722.00	0.00
332	LUCRĂRI SI SERV. IN CURS SE EXECUŢIE	173056602.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	173056602.00	0.00	173056602.00	0.00
345	PRODUSE FINITE	113251555811.00	0.00	0.00	0.00	8.00	0.00	113251555811.00	0.00	113251555811.00	0.00
346	PRODUSE REZIDUALE	48981837.00	0.00	0.00	0.00	9.00	0.00	48981837.00	0.00	48981837.00	0.00
3485	DIFERENTE DE PREŢ LA PRODUSE	0.00	24876619860.00	0.00	13967870092.00	0.00	13947870092.90	0.00	38844489952.00	0.00	38844489952.00

Cont	Denumire cont	Sold iniţial 01.01		Rulaje curente		Rulaje cumulate		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
351	MATERII SI MATERIALE AFLATE LA	242098187.00	0.00	0.00	0.00	6.00	0.00	242098187.00	0.00	242098187.00	0.00
3545	PRODUSE FINITE AFLARE LA TERŢI	3655103562.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3655103562.00	0.00	3655105562.00	0.00
371	MĂRFURI	286382743.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	286382743.00	0.00	2663B2743.00	0.00
378	DIFERENTE DE PRET LA MĂRFURI	0.00	26658861.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	26658861.00	0.00	26658861.00
381	AMBALAJE	327740785.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	327740785.00	0.00	327740785.00	0.00
TOTAL CLASA 3		205680184526.67	28017313723.00	3114035002.00	17081905094.00	3114035002.00	17081905094.00	208794219528.67	45099218817.00	202566149524.67	38871148813.00
401	FURNIZORI	0.00	74522827568.77	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	74522827568.77	0.00	74522827568.77
404	FURNIZOR1 DE IMOBILIZĂRI	0.00	5509664514.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5509664514.00	0.00	5509664514.00
408	FURNIZORI FACTURI NESOSITE	0.00	2418626837.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2418626837.00	0.00	2418626837.00
4091	FURNIZORI DEBITORI PENTRU STOCURI	1412827941.00	0.00	9.00	0.00	0.00	0.00	1412827941.00	0.00	1412827941.00	0.00
4092	FURNIZORI DEBIT PT PREST.SERVICII	87885940.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	67885940.00	0.00	S7885940.00	0.00
4111	CLIENŢI	204130768953.78	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	204130768953.78	0.00	204130763953.78	0.00
4118	CLIENŢI INCERT1 SAU IN LITIGIU	6045778640.50	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	6045778640.50	0.00	6045778640.50	0.00
419	CLIENTI-CREBITORI	0.00	25549471.05	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	25549471.03	0.00	25549471.03
421	PERSONAL SALARII DATORATE	0.00	2323898704.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2323898704.00	0.00	2323898704.00
423	PERSONAL - AJUTOARE MAT DATORATE	0.00	82498906.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	32498906.00	0.00	82490906.00
424	PARTICIP SALARIAŢILOR LA PROFIT	0.00	4789512235.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	4789512235.00	0.00	4789512235.00
425	AVANSURI ACORDATE PERSONALULUI	84444139.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	84444139.00	0.00	84444139.00	0.00
426	DREPTURI DE PERSONAL NERIDICATE	0.00	11648984.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	11618984.00	0.00	11643984.00
427	REŢIN DIN SALAR DATORATE TERŢILOR	0.00	130720749.00	0.00	0.00	0.00	0.00	O.OO	130720749.00	0.00	130720749.00
4281	ALTE DATORII IN LEG CU PERSONALUL	0.00	1682796606.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1682796606.00	0.00	1682796606.00
4282	ALTE CREANŢE IN LEG CU PERSONALUL	1409987755.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1409987755.00	0.00	1409987755.00	0.00
4311	CONTRIB UNIT LA ASIGURĂRILE SOC.	0.00	46609173558.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	46609173558.00	0.00	46609173558.00
4312	CONTRIB. PERSONAL PT. PENSIE SUPL.	0.00	373386419.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	373336419.00	0.00	373386419.00
4313	CONTRIB. UNIT PT.ASIG.SOC. SANAT	0.00	2062415827.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2062415827.00	0.00	2062415827.00
4314	CONTRIB. PERS.PT.ASIG.SOC.SANAT	0.00	506882969.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	586882969.00	0.00	586882969.00
4371	CONTRIB UNITĂŢII LA FOND DE ŞOMAJ	0.00	7916265180.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	7916265180.00	0.00	7916265180.00
4372	CONTRIB. PERSONAL LA FOND SOMAJ	0.00	74677293.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	74677293.00	0.00	74677293.00
4411	IMPOZIT PE PROFIT CURENT	0.00	5606354743.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5606354743.00	0.00	5606354783.00
4412	IMPOZIT PE PROFIT AMÂNAT	0.00	0.00	0.00	1915445167.00	0.00	1913445167.00	0.00	1913445167.00	0.00	1913445167.00
4423	T.V.A. DE PLATA	0.00	3541282832.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3541282832.00	0.00	3541282832100
4428	T.V.A. NEEXIGIBILĂ	341029893.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	341029893.00	0.00	341029893.00	0.00
444	IMPOZIT PE SALARII	0.00	1134276060.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1134276060.00	0.00	1134276060.00
446	ALTE IMP TAXE SI VARS.ASIM	364049647.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	364049647.00	0.00	364049647.00	0.00
447	FONDURI SPECIALE	0.00	2741506386.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2741506386.00	0.00	2741506386.00
457	DIVIDENTE DE PLATA	0.00	26113301489.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	26113301489.00	0.00	26113301489.00
461	DEBITOR1 DIVERŞI	4678913068.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	4678913068.00	0.00	4678913068.00	0.00
462	CREDITORI DIVERŞI	0.00	3101445820.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3101445820.00	0.00	3101445820.00
471	CHELTUIELI ÎNREBISTRATE ÎN AVANS	2212739131.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2212739131.00	0.00	2212739131.00	0.00
472	VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS	0.00	1430591161.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1430591161.00	O.OO	1430591161.00
476	DIFERENTE DE CONVERSIE-ACTIV	41614857820.00	0.00	0.00	41614857820.00	0.00	41614857820.00	41614857820.00	41614357820.00	0.00	0.00
477	DIFERENTE DE CONVERSIE-PASIV	0.00	353511612.00	553511612.00	0.00	353511612.00	0.00	353511612.00	355511612.00	0.00	0.00
431	DECONT INTRE UNITATE SI SUBUNITĂŢI	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
491	PROVIZ. PT.DEPREC.CREANT-CLIENTI	0.00	670525677.00	0.00	6983254989	0.00	6983254989	0.00	7653780666.00	0.00	7653780666.00
TOTAL CLASA 4		262383282923.23	193813341600.80	353511612.00	50511557976.00	353511612.00	50511557976.00	262736794540.28	244324899576.80	220768425108.23	202356530144.80
5121	CONTURI LA BĂNCI IN LEI	8829522836.97	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	8829522886.97	0.00	8829522836.97	0.00
5124	CONTURI LA BANCI IN VALUTA	753956935.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	753956935.00	0.00	753956935.00	0.00
5125	SUME IN CURS DE DECONTARE .	2720132.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2720132.00	0.00	2720132.00	0.00
5191	CREDITE BANCARE PE TERMEN SCURT	0.00	61775934058.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	61775934058.00	0.00	61775934058.00
5311	CASA IN LEI	18257999.20	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	18257999.20	0.00	18257999.20	0.00
5328	ALTE VALORI	37647092.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	37647092.00	0.00	37647092.00	0.00
542	AVANSURI DE TREZORERIE	1.35.487726.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	135437726.00	0.00	1.35.487726.00	0.00
TOTAL CLASA 5		9777592771.17	61775934058.00	0.00	0.00	0.00	0.00	9777592771.17	61775934058.00	9777592771.17	61775934058.00

ANEXA NR. 4

EVOLUŢIA INDICELUI PREŢURILOR DE CONSUM

		CPI - TOTAL (OCTOMBRIE 1990= 100%)				
			CPI lunar	CPI anual = CPI dec N/CPI dec N-1	31.12.2001	31.12.2000
	OCT.	134	100.0		1,710.42	1,312.78
	NOI.	133	123.4		1,386.08	1,063.84
	DEC.	132	137.7		1.242.14	953.36
1991	IAN.	131	158.1		1,081.86	830.35
	FEB.	130	169.2		1,010.89	775.88
	MAR.	129	180.4		948.13	727.71
	APR.	128	228.2		749.53	575.28
	MAI	127	239.8		713.27	547.45
	IUN.	126	244.5		699.56	536.92
	IUL.	125	267.7		638.93	490.39
	AUG.	124	297.6		574.74	441.12
	SEP.	123	319.4		535.51	411.01
	OCT.	122	352.6		485.09	372.31
	NOI.	121	391.0		437.45	335.75
	DEC.	120	444.5	3.2280	384.80	295.34
1992	IAN.	119	531.2		321.99	247.13
	FEB.	118	597.4		286.31	219.75
	MAR.	117	657.3		260.22	199.72
	APR.	116	688.0		248.61	190.81
	MAI	115	771.3		221.76	170.20
	IUN.	114	804.1		212.71	163.26
	IUL.	113	829.6		206.17	158.24
	AUG.	112	857.6		199.44	153.08
	SEP.	UI	944.5		181.09	138.99
	OCT.	110	1,035.0		165.26	126.84
	NOI.	109	1,175.0		145.57	111.73
	DEC.	108	1,330.0	2.9921	128.60	98.71
1993	IAN.	107	1,483.0		115.34	88.52
	FEB.	106	1,605.0		106.57	81.79
	MAR.	105	1,752.0		97.63	74.93
	APR.	104	1,927.0		88.76	68.13
	MAI	103	2,513.5		68.05	52.23
	IUN.	102	2,651.1		64.52	49.52
	IUL.	101	3,000.7		57.00	43.75
	AUG.	100	3,325.5		51.43	39.48
	SEP.	99	3,689.1		46.36	35.59
	OCT.	98	4,291.3		39.86	30.59
	NOI.	97	4,899.4		34.91	26.79
	DEC.	96	5,259.9	3.9548	32.52	24.96
1994	IAN.	95	5,517.6		31.00	23.79
	FEB.	94	5,843.1		29.27	22.47
	MAR.	93	6,328.1		27.03	20.75
	APR.	92	6,708.4		25.50	19.57
	MAI	91	7,042.4		24.29	18.64
	IUN.	90	7,223.4		23.68	18.17
	IUL.	89	7,337.5		23.31	17.89
	AUG.	88	7,468.0		22.90	17.58
	SEP.	87	7,762.0		22.04	16.91
	OCT.	86	8,103.3		21.11	16.20
	NOI.	85	8,333.7		20.52	15.75
	DEC.	84	8,507.3	1.6174	20.11	15.43
1995	IAN.	83	8,678.3		19.71	15.13
	FEB.	82	8,803.4		19.43	14.91
	MAR.	81	8,885.0		19.25	14.78
	APR.	80	9,027.9		18.95	14.54
	MAI	79	9,124.9		18.74	14.39
	IUN.	78	9,244.9		18.50	14.20
	IUL.	77	9,483.1		18.04	13.84
	AUG.	76	9,575.0		17.86	13.71
	SEP.	75	9,727.3		17.58	13.50
	OCT.	74	10,073.5		16.98	13.03
	NOI.	73	10,484.4		16.31	12.52
	DEC.	72	10.868.1	1.2775	15.74	12.08
1996	IAN.	71	10,999.6		15.55	11.93
	FEB.	70	11,207.2		15.26	11.71

	MAR.	69	11,400.6		15.00	11.52
	APR.	68	11,622.3		14.72	11.30
	MAI	67	12,242.9		13.97	10.72
	IUN.	66	12,370.1		13.83	10.61
	IUL.	65	13,300.4		12.86	9.87
	AUG.	64	13.804.6		12.39	9.51
	SEP.	63	14,136.1		12.10	9.29
	OCT.	62	14,615.4		11.70	8.98
	NOI.	61	15,457.7		11.07	8.49
	DEC.	60	17,052.0	1.569	10.03	7.70
1997	IAN.	59	19,386.4		8.82	6.77
	FER.	58	23,025.3		7.43	5.70
	MAR.	57	30.096.8		5.68	4.36
	APR.	56	32,173.8		5.32	4.08
	MAI	55	33,544.7		5.10	3.91
	IUN.	54	34,315.5		4.98	3.83
	IUL.	53	34,552.5		4.95	3.80
	AUG.	52	35,768.3		4.78	3.67
	SEP.	51	36,951.7		4.63	3.55
	OCT.	50	39,345.8		4.35	3.34
	NOI.	49	41,025.5		4.17	3.20
	DEC.	48	42,872.2	2.5142	3.99	3.06
1998	IAN.	47	44,960.1		3.80	2.92
	FEB.	46	48,192.6		3.55	2.72
	MAR.	45	50,001.8		3.42	2.63
	APR.	44	51,365.2		3.33	2.56
	MAI	43	52,535.6		3.26	2.50
	IUN.	42	53,195.8		3.22	2.47
	IUL.	41	53,907.5		3.17	2.44
	AUG.	40	54,250.5		3.15	2.42
	SEP.	39	55,716.7		3.07	2.36
	OCT.	38	57,877.5		2.96	2.27
	NOI.	37	58,983.6		2.90	2.23
	DEC.	36	60,265.4	1.4057	2.84	2.18
1999	IAN.	35	62,079.4		2.76	2.11
	FEB.	34	63,863.3		2.68	2.06
	MAR.	33	67,925.2		2.52	1.93
	APR.	32	71,221.7		2.40	1.84
	MAI	31	75,006.4		2.28	1.75
	IUN.	30	78,827.2		2.17	1.67
	IUL.	29	80,128.9		2.13	1.64
	AUG.	28	81,105.2		2.11	1.62
	SEP.	27	83,690.6		2.04	1.57
	OCT.	26	87,174.0		1.96	1.51
	NOI.	25	90,651.3		1.89	1.45
	DEC.	24	93,296.9	1.5481	1.83	1.41
2000	IAN.	23	97,318.0		1.76	1.35
	FEB.	22	99,426.5		1.72	1.32
	MAR.	21	101,208.5		1.69	1.30
	APR.	20	106,050.6		1.61	1.24
	MAI	19	107,981.9		1.58	1.22
	IUN.	18	111,005.4		1.54	1.18
	IUL.	17	115,790.8		1.48	1.13
	AUG.	16	117,918.0		1.45	1.11
	SEP.	15	121,230.0		1.41	1.08
	OCT.	14	124,579.4		1.37	1.05
	NOI.	13	128,115.3		1.34	1.02
	DEC.	12	131,278.1	1.4071	1.30	1.00
2001	IAN.	11	136,122.3		1.26	
	FEB.	10	139,181.7		1.23	
	MAR.	9	142,016.7		1.20	
	APR.	8	145,784.3		1.17	
	MAI	7	148,318.0		1.15	
	IUN.	6	150,681.6		1.14	
	IUL.	5	152,650.2		1.12	
	AUG.	4	156,063.3		1.10	
	SEP.	3	159,095.9		1.08	
	OCT.	2	162,981.8		1.05	
	NOI.	1	167,432.1		1.02	
	DEC.	0	171,042.3	1.3029	1.0C	

ANEXA NR.5

RETRATAREA SUBVENŢIILOR

Subvenţii

Data	Subvenţii primite	CPI la 31.12.2001	Sold 31.12.2001	Sold 31.12.2000
		1.3029	Retratat umc	Retratat umc
			la 31.12.2001	la 31.12.2001
02.11.1994	134.275	20.52	2.755.883	2.755.883
20.12.1994	37.863	20.11	761.249	761.249
30.12.1994	(2.138)	20.11	(42.985)	(42.985)
14.04.1995	50.000	18.95	947.298	947.298
15.05.1995	10.000	18.74	187.446	187.446
15.07.1995	15.000	18.04	270.548	270.548
09.10.1995	5.000	16.98	84.897	84.897
22.11.1995	5.000	16.31	81.570	81.570
15.01.1996	10.000	15.55	155.499	155.499
30.01.1996	60.000	15.55	932.992	932.992
31.12.1996	(222)	10.03	(2.227)	(2.227)
28.03.1997	70.000	5.68	397.815	397.815
08.07.1997	30.000	4.95	148.506	148.506
15.07.1997	100.100	4.95	495.517	495.517
31.12.1997	(151)	3.99	(604)	(604)
04.03.1998	100.000	3.42	342.072	342.072
03.04.1998	100.000	3.33	332.993	332.993
09.06.1998	500.000	3.22	1.607.667	1.607.667
15.01.1999	100.000	2.76	275.522	275.522
10.02.1999	100.000	2.68	267.826	267.826
~tJ5.03.1999	200.000	2.52	503.620	503.620
14.04.1999	200.000	2.40	480.310	480.310
15.06.1999	476.000	2.17	1.032.843	1.032.843
31.12.1999	(1.871)	1.83	(3.430)	(3.430)
20.04.2000	300.000	1.61	483.851	483.851
08.06.2000	200.000	1.54	308.169	308.169
04.08.2000	200.000	1.45	290.104	290.104
05.09.2000	300.000	1.41	423.267	423.267
29.12.2000	(156)	1.30	(204)	(204)
Total	**3.128.579**			
31.01.2001	100.000	1.26	125.653	
05.03.2001	100.000	1.20	120.438	
05.04.2001	200.000	1.17	234.651	
08.05.2001	200.000	1.15	230.643	
07.06.2001	200.000	1.14	227.026	
05.07.2001	500.000	1.12	560.243	
03.08.2001	500.000	1.10	547.990	
17.09.2001	500.000	1.08	537.545	
31.12.2001	(100)	1.00	(100)	

Total	**5.598.599**	**16.102.102**	**13.518.013**
Neretratate		**270.484**	**598.761**
Total subvenţii umc la 31.12.2001		**16.372.586**	**14.298.139**
Total subvenţii umc la 31.12.2000 (14.298.139/1.3029=10974088)			**10.974.088**